

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
KHOA KẾ TOÁN
Chủ biên: PGS.TS. Nguyễn Thị Đông

Giáo trình KẾ TOÁN CÔNG TY

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
KHOA KẾ TOÁN

Chủ biên: PGS.TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG

Giáo trình
KẾ TOÁN CÔNG TY

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
HÀ NỘI - 2006

Biên soạn:

- PGS.TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG.
- PGS.TS. NGHIÊM VĂN LỢI
- ThS. PHẠM THÀNH LONG.
- ThS. TRẦN VĂN THUẬN.

LỜI MỞ ĐẦU

(Cho lần xuất bản thứ nhất)

Để hoàn chỉnh hệ thống tài liệu và giáo trình sử dụng trong đào tạo sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán, Khoa Kế toán của Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, đã tổ chức biên soạn và phát hành lần đầu Giáo trình Kế toán Công ty.

Nội dung môn học Kế toán công ty được đề cập trong 7 chương của cuốn sách, với những vấn đề khoa học cơ bản về kế toán tài chính vận dụng trong các loại hình công ty trên cơ sở kết hợp chế độ kế toán doanh nghiệp với các quy định pháp lý hiện hành về tổ chức và hoạt động của các loại hình công ty ở Việt Nam.

Cuốn sách do tập thể giáo viên Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân biên soạn và là tài liệu chính thức sử dụng trong giảng dạy, học tập của sinh viên chuyên ngành Kế toán, Kiểm toán của trường.

Tập thể giáo viên tham gia xây dựng môn học và biên soạn Giáo trình gồm có:

1. PGS. TS. Nguyễn Thị Đông - Chủ biên, chịu trách nhiệm chính về nội dung sách và chương trình môn học

2. PGS. TS. Nghiêm Văn Lợi - Biên soạn các chương 2,4,5

3. ThS. Phạm Thành Long - Biên soạn chương 1 và chương 7

4. ThS. Trần Văn Thuận - Biên soạn chương 3, chương 6

Ngoài ra, tham gia đóng góp vào quá trình xây dựng môn học và công tác biên soạn còn có:

1. PGS. TS. Nguyễn Văn Công

2. TS. Nguyễn Ngọc Quang

Do ấn hành lần đầu nên cuốn sách khó tránh khỏi những hạn chế nhất định, rất mong được sự đóng góp trực tiếp của bạn đọc để có thể hoàn chỉnh cuốn sách trong những lần xuất bản tiếp theo.

Xin trân trọng cảm ơn.

T/M TẬP THỂ TÁC GIẢ

Chủ biên

PGS.TS. Nguyễn Thị Đông

Chương 1
TỔNG QUAN VỀ CÁC LOẠI HÌNH CÔNG TY VÀ KẾ TOÁN CÔNG TY

1.1. CÔNG TY VÀ ĐẶC ĐIỂM KINH TẾ - PHÁP LÝ CỦA CÔNG TY

1.1.1. Sự ra đời và phát triển của các công ty

1.1.1.1. Khái niệm chung về công ty

Khái niệm "Công ty" (company theo tiếng Anh hay compagnie theo tiếng Pháp) đã được sử dụng từ khoảng thế kỉ thứ 17 ở châu Âu, dùng để chỉ sự hợp tác, liên kết của các cá nhân, các thương gia để thực hiện các hoạt động kinh doanh.

Tuy nhiên, khái niệm này chỉ được công nhận chính thức cả về mặt kinh tế lẫn pháp lý từ đầu thế kỉ 19, cùng với sự hình thành của các mô hình công ty hiện đại và sự hình thành hệ thống luật lệ nhằm điều chỉnh sự thành lập, hoạt động và giải thể hoặc phá sản của các công ty ở hầu hết các nước có nền thương mại phát triển ở châu Âu và trên thế giới.

Khái niệm "công ty" được áp dụng không hoàn toàn giống nhau trong luật pháp của mỗi quốc gia, nhưng nhìn chung, "Công ty" có thể được hiểu là "sự liên kết của hai hay nhiều cá nhân hoặc pháp nhân bằng một sự kiện pháp lý nhằm cùng tiến hành các hoạt động để đạt một mục tiêu chung nhất định" (Kubler).

Nếu theo quan niệm trên, công ty phải là sự liên kết của ít nhất hai chủ thể là cá nhân hoặc pháp nhân. Tuy nhiên, ở một số nước, khái niệm "công ty tư nhân" hay "doanh nghiệp tư nhân" hay "doanh nghiệp một chủ" cũng được thừa nhận. Cũng theo khái niệm trên, công ty cũng sẽ bao gồm rất nhiều loại nếu xét theo mục tiêu hoạt động, có thể có các công ty

hoạt động vì mục tiêu kinh doanh để tìm kiếm lợi nhuận hoặc các công ty công ích, các công ty phi lợi nhuận... Trong phạm vi của cuốn sách này, chúng ta chỉ đề cập tới các công ty kinh doanh với mục tiêu lợi nhuận.

Theo luật công ty của hầu hết các bang ở Hoa Kỳ, công ty (company, corporation) được hiểu là một thực thể được hình thành bởi một sự kiện pháp lý, được Nhà nước (chính quyền Bang) thừa nhận và cấp giấy phép, thành lập chủ yếu nhằm tiến hành các hoạt động kinh doanh. Kể từ thời điểm chính thức được thừa nhận, công ty sẽ có sự tách biệt hoàn toàn với các chủ sở hữu, sẽ có một "cuộc sống" riêng, tự chịu trách nhiệm về các khoản nợ phải trả và phải tự thực hiện nghĩa vụ về thuế với ngân sách nhà nước.

Theo Điều 4, Luật Doanh nghiệp của Việt Nam, công ty hay doanh nghiệp được định nghĩa: là các tổ chức kinh tế có tên riêng, có tài sản, có trụ sở giao dịch ổn định, được đăng kí kinh doanh theo quy định của pháp luật nhằm thực hiện các hoạt động kinh doanh.

Mặc dù luật pháp các nước quy định tên gọi và nội dung chi tiết của khái niệm công ty có sự khác nhau, nhưng nhìn chung, các loại hình công ty ở hầu hết các nước đều có những đặc điểm sau:

- Công ty là sự liên kết của nhiều cá nhân hoặc pháp nhân, kết quả của sự liên kết này tạo ra một tổ chức được pháp luật thừa nhận.

- Việc hình thành một công ty là một sự kiện pháp lý

- Công ty phải có tên gọi riêng, tên công ty được đặt theo các quy định cụ thể của luật pháp từng quốc gia.

- Công ty phải có tài sản do các chủ sở hữu góp vào, tài sản của công ty có sự độc lập tương đối với tài sản của các chủ sở hữu tuỳ thuộc vào từng loại hình công ty và luật pháp của từng nước. Khi đã góp tài sản vào công ty, tài sản đó trở thành tài sản chung chứ không phải là tài sản của chủ sở hữu, tuy nhiên, các chủ sở hữu vẫn có quyền đối với phần vốn góp của mình trong công ty. Tỉ lệ vốn góp của chủ sở hữu trong công ty có thể là căn cứ trong việc ra quyết định kinh doanh trong công ty.

- Mục tiêu của công ty là tiến hành hoạt động kinh doanh nhằm thu lợi nhuận.

- Công ty phải tự chịu trách nhiệm về nợ phải trả và nghĩa vụ tài sản, nghĩa vụ thuế với ngân sách theo các quy định cụ thể của từng nước.

Việc phân tích khái niệm và các quan điểm khác nhau về công ty không chỉ có ý nghĩa về mặt kinh tế - pháp lý mà còn có ảnh hưởng rất lớn tới hạch toán kế toán. Xác định được khái niệm công ty là cơ sở để xác định "đơn vị hạch toán", từ đó xác định đối tượng hạch toán, phạm vi và phương pháp hạch toán, đối tượng sử dụng thông tin kế toán cũng như yêu cầu đối với các báo cáo tài chính của một công ty. Ngoài ra, việc quy định phạm vi đơn vị hạch toán cũng có ảnh hưởng tới việc xác lập các nguyên tắc kế toán chung.

1.1.1.2. Sự hình thành và phát triển của các công ty trên thế giới

Quá trình hình thành và phát triển của công ty gắn liền với sự phát triển của thương mại nói riêng và sự phát triển kinh tế nói chung. Cơ sở để hình thành nên các loại hình công ty như hiện nay chính là sự hình thành của các liên kết kinh tế. Các liên kết kinh tế xuất hiện từ khá sớm ở châu Âu cũng như ở Trung Quốc. Khi mới ra đời, các liên kết này mới chỉ dừng lại ở sự hợp tác trong kinh doanh của hai hay vài nhà buôn, và chủ yếu trong lĩnh vực thương mại. Tuy nhiên, bản chất của các liên kết kinh tế này có rất nhiều sự hợp tác giữa các thương gia, chủ yếu mang tính chất phân chia thị trường và lợi nhuận mà không hẳn là sự hùn vốn, hợp tác kinh doanh.

Mô hình công ty đối nhân bắt đầu xuất hiện ở châu Âu từ thế kỉ thứ XIII, ở các nước có địa lí và giao thông thuận tiện cho sự phát triển thương mại. Đến tận thế kỉ thứ XVII, mô hình công ty đối vốn mới ra đời, cũng tại châu Âu. Đây là thời kỳ mà các thương gia bắt đầu chuyển hướng và mở rộng kinh doanh sang các thị trường mới, chính là các lục địa mới được phát hiện. Việc khai phá các thị trường mới ở các châu lục và vùng đất mới đòi hỏi một lượng vốn rất lớn, vượt xa khả năng tài chính của một cá nhân hay thậm chí của vài thương gia gộp lại. Điều

này đã thúc đẩy sự ra đời của một loạt các công ty được góp vốn bởi rất nhiều nhà đầu tư, với mức vốn và hình thức góp vốn khác nhau. Một vài công ty khá nổi tiếng như Dutch East Indies Company của Hà Lan và East India Company của Vương quốc Anh cũng được thành lập trong giai đoạn này. Các công ty này không chỉ góp phần trong sự phát triển kinh tế của Hà Lan hay Anh quốc, mà còn có vai trò rất lớn trong sự phát triển thương mại của thế giới.

Một điểm mốc quan trọng trong lịch sử hình thành của các công ty chính là cuộc cách mạng công nghiệp vào đầu thế kỉ thứ XIX và sự phát triển của hệ thống giao thông đường sắt. Chính điều này đã tạo ra sự thúc đẩy cho sự hình thành các công ty, bởi trong xu thế này, một thương vụ hay một khoản đầu tư đều đòi hỏi một lượng vốn rất lớn. Nhiều loại hình công ty được hình thành trong giai đoạn này, và các mô hình công ty đã chính thức có được sự thừa nhận của luật pháp và xã hội từng nước. Bên cạnh đó, một vấn đề rất quan trọng về mặt pháp lý trong quá trình hình thành các công ty cũng được luật pháp ghi nhận, đó là Trách nhiệm hữu hạn của các nhà đầu tư. Trách nhiệm của các nhà đầu tư được giới hạn trong phạm vi số vốn đã đầu tư vào công ty. Nhà đầu tư có thể yên tâm đầu tư vào công ty vì trong trường hợp xấu nhất khi công ty thất bại hoặc phá sản, họ cũng chỉ mất tối đa là số vốn đã đầu tư, tài sản cá nhân của nhà đầu tư sẽ không bị ảnh hưởng gì. Điều này cho thấy đã có sự tách biệt giữa tài sản, vốn của công ty với tài sản của cá nhân nhà đầu tư trong vấn đề chịu trách nhiệm về các khoản nợ phải trả. Mô hình công ty đối vốn hoàn chỉnh đã xuất hiện chính từ những yếu tố pháp lý này.

Các vấn đề mới trong hoạt động của các công ty cũng bắt đầu phát sinh, đó là các vấn đề: nhu cầu kiểm toán độc lập các báo cáo tài chính của công ty, sự chuyển nhượng sở hữu về vốn đầu tư, các vấn đề liên quan tới thời gian hoạt động của công ty, các vấn đề liên quan đến quyền sở hữu cổ phần và sự ảnh hưởng của cổ phần khi biểu quyết (do các nhà đầu tư không chỉ là các cá nhân mà có thể là các công ty khác)... Những vấn đề này ngày càng trở nên phức tạp cùng với sự phát triển của nền kinh tế và sự phát triển của các loại hình công ty... đòi hỏi luật pháp của từng quốc gia cần có những Luật, quy định cụ thể nhằm điều

chỉnh sự thành lập, hoạt động của các công ty. Cho đến nay, hầu hết các quốc gia trên thế giới đều có Luật Công ty, hay Luật Doanh nghiệp nhằm điều chỉnh vấn đề này.

1.1.2. Phân loại công ty, đặc điểm kinh tế - pháp lý của công ty có ảnh hưởng đến hạch toán kế toán

1.1.2.1. Phân loại công ty theo cơ sở thành lập, hoạt động và ra quyết định kinh doanh:

Theo các tiêu thức này, công ty được chia thành 2 nhóm là công ty đối nhân và công ty đối vốn. Mỗi loại hình công ty khác nhau được thành lập dựa trên các nguyên tắc khác nhau về quan hệ giữa các thành viên, vốn, thủ tục pháp lý... dẫn đến mỗi loại công ty sẽ có đặc trưng riêng về thành lập, hoạt động, huy động vốn... Những đặc trưng này sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới hạch toán kế toán trong các công ty.

1.1.2.1.1. Công ty đối nhân:

Khái niệm và đặc điểm:

Công ty đối nhân là các công ty được thành lập dựa trên cơ sở quan hệ cá nhân của những người tham gia thành lập công ty, liên kết giữa những người này chủ yếu dựa trên độ tin cậy về nhân thân, vốn góp chỉ được xem là thứ yếu. Công ty đối nhân có thể được nhận biết thông qua các đặc điểm:

- Không có sự tách biệt về mặt pháp lý giữa tài sản của công ty và tài sản của cá nhân khi xem xét trách nhiệm đối với nợ phải trả (chỉ có sự tách biệt về mặt kế toán)

- Tất cả thành viên của công ty đối nhân hoặc ít nhất một thành viên của công ty đối nhân phải chịu trách nhiệm vô hạn về các khoản nợ của công ty.

- Công ty đối nhân được thành lập và hoạt động dựa trên cơ sở quan hệ nhân thân của các thành viên.

Công ty đối nhân có thể được thành lập dưới hai dạng cơ bản là công ty hợp danh và công ty hợp vốn đơn giản.

* Công ty hợp danh: là loại hình công ty trong đó các thành viên hợp danh trực tiếp tiến hành các hoạt động kinh doanh và tất cả phải chịu trách nhiệm vô hạn bằng toàn bộ tài sản cá nhân về các khoản nợ phải trả của công ty. Công ty hợp danh thường có cơ cấu tổ chức khá đơn giản và chịu sự ràng buộc của các quy định pháp lý:

- Các thành viên hợp danh đều có thể là người đại diện theo pháp luật của công ty (thông thường, các thành viên hợp danh thường luân phiên nhau làm đại diện của công ty).

- Vốn của các thành viên hợp danh không được chuyển nhượng dưới bất cứ hình thức nào.

- Các thành viên phải chịu trách nhiệm vô hạn đối với nợ phải trả của công ty.

- Không đặt ra vấn đề thừa kế (về vốn) do trách nhiệm vô hạn và do các quy định về bằng cấp chuyên môn đối với người hợp danh.

- Việc thay đổi thành viên rất khó khăn về mặt pháp lý (thường dẫn đến việc phải giải thể công ty và thành lập công ty hợp danh mới, do trách nhiệm vô hạn của các thành viên).

- Không quy định mức vốn pháp định (vốn tối thiểu) cho công ty hợp danh ở hầu hết các quốc gia.

* Công ty hợp vốn đơn giản: là loại hình công ty trong đó có ít nhất một thành viên chịu trách nhiệm vô hạn, các thành viên khác chịu trách nhiệm hữu hạn đối với các khoản nợ của công ty.

Thành viên chịu trách nhiệm vô hạn gọi là thành viên nhận vốn, thành viên chịu trách nhiệm hữu hạn gọi là thành viên góp vốn. Thành viên nhận vốn là người đại diện theo pháp luật của công ty trong mọi giao dịch, là thành viên quản trị, chịu trách nhiệm về quản lý, điều hành và tác nghiệp kinh doanh của công ty. Tên của công ty cũng thường được quy định là tên của thành viên nhận vốn. Công ty hợp vốn đơn giản vẫn tồn tại nếu có sự bổ sung hoặc rút bớt thành viên góp vốn, tuy nhiên, công ty này sẽ phải giải thể nếu thành viên nhận vốn rút khỏi công ty.

Ưu, nhược điểm của mô hình công ty đối nhân

Ưu điểm:

- Thường không bị khống chế về quy mô tối thiểu bởi vốn pháp định nên công ty đối nhân có thể huy động được nguồn vốn nhỏ từ các cá nhân.

- Các thành viên sáng lập công ty thường có sự hiểu biết rất rõ về nhân thân của nhau nên quá trình thương lượng, đàm phán và ra quyết định trong công ty thường tương đối thuận lợi, có tính nhất trí cao.

- Vì phải chịu trách nhiệm vô hạn nên tất cả các thành viên đều phải cố gắng trong kinh doanh, đảm bảo chất lượng sản phẩm, dịch vụ và hiệu quả kinh doanh để tránh trường hợp phải dùng tài sản cá nhân để trả nợ.

- Cơ cấu tổ chức quản lý hoạt động kinh doanh nhỏ gọn, số lượng thành viên ít, lại là những người có chuyên môn và uy tín nên việc quản lý, điều hành công ty không quá phức tạp.

- Dễ tạo được uy tín với khách hàng do cơ chế chịu trách nhiệm vô hạn.

Nhược điểm:

- Các thành viên phải chịu rủi ro rất cao do phải liên đới chịu trách nhiệm vô hạn đối với các khoản nợ của công ty.

- Thu hút được ít vốn do tính rủi ro vì trách nhiệm vô hạn

- Không được phát hành bất cứ loại chứng khoán nào nên việc huy động vốn có thể gặp nhiều khó khăn.

- Các công ty đối nhân thường không muốn đầu tư vào những lĩnh vực kinh doanh có nhiều rủi ro.

- Quy mô nhỏ nên thường không đủ khả năng tham gia các hợp đồng có giá trị lớn.

- Trong một số trường hợp do luật định, công ty đối nhân có thể không được tham gia đấu thầu do tính chất chịu trách nhiệm vô hạn.

1.1.2.1.1. Công ty đối vốn:

Khái niệm và đặc điểm:

Công ty đối vốn là các công ty được thành lập, tổ chức và hoạt động dựa trên cơ sở vốn góp của các chủ sở hữu chứ không phải trên cơ sở nhân thân hay quan hệ của họ. Đặc trưng của loại hình công ty đối vốn thể hiện qua các nội dung sau:

- Tài sản và vốn của công ty hoàn toàn tách biệt với các chủ sở hữu cả về mặt pháp lý và kế toán.

- Các chủ sở hữu vốn của công ty chỉ phải chịu trách nhiệm hữu hạn đối với nợ phải trả và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty.

- Thường có số lượng thành viên khá lớn.

- Cơ cấu tổ chức hoạt động kinh doanh và cơ cấu quản lý thường tương đối phức tạp do có sự tách biệt giữa vấn đề sở hữu vốn và quản lý, sử dụng vốn.

- Có tư cách pháp nhân đầy đủ

- Việc ra quyết định kinh doanh, phân chia lợi nhuận, chia sẻ rủi ro và trách nhiệm của các thành viên đối với nợ phải trả... được thực hiện dựa trên cơ sở tỉ lệ vốn góp của các thành viên.

- Được phép thay đổi sở hữu về vốn của các thành viên.

Công ty đối vốn thường tồn tại dưới hai hình thức là công ty trách nhiệm hữu hạn và công ty cổ phần

* <u>Công ty cổ phần</u>: là công ty đối vốn, trong đó, vốn được chia thành nhiều phần bằng nhau gọi là cổ phần. Người đầu tư (cổ đông) góp vốn vào công ty thông qua việc mua cổ phần. Chứng chỉ chứng nhận quyền sở hữu đối với cổ phần của công ty gọi là cổ phiếu. Một cổ phiếu có thể thể hiện quyền sở hữu đối với nhiều cổ phần của công ty. Vốn của các cổ đông thể hiện trên số cổ phần ghi trên cổ phiếu và số lượng cổ phiếu mà cổ đông đó nắm giữ chứ không được ghi trong điều lệ công ty.

- Công ty cổ phần có tư cách pháp nhân đầy đủ và được phát hành chứng khoán để huy động vốn trong công chúng.

- Các chủ sở hữu chịu trách nhiệm hữu hạn trong phạm vi số vốn cổ phần đã góp vào công ty.

- Cổ phần được coi là một loại hàng hoá đặc biệt, có thể được chuyển nhượng một cách dễ dàng.

- Không giới hạn số lượng cổ đông, cổ đông có thể là cá nhân hoặc tổ chức.

* Công ty trách nhiệm hữu hạn: là công ty trong đó các thành viên góp vốn và chịu trách nhiệm về nợ phải trả của công ty trong phạm vi số vốn góp. Công ty TNHH có một số đặc trưng sau:

- Có tư cách pháp nhân đầy đủ.

- Các thành viên có thể là cá nhân hoặc pháp nhân, chịu trách nhiệm hữu hạn về nợ phải trả của công ty.

- Vốn góp được chia thành các phần nhưng không nhất thiết phải bằng nhau, vốn góp của các thành viên thường được ghi trong điều lệ công ty chứ không phải trên chứng chỉ giống như công ty cổ phần. Khả năng chuyển nhượng, thay đổi sở hữu vốn bị hạn chế so với công ty cổ phần.

- Công ty TNHH thường không được huy động vốn trong công chúng.

- Thường bị giới hạn số lượng thành viên nhằm đảm bảo sự nhất trí trong quản trị doanh nghiệp.

Tuy nhiên, theo một số quan điểm, công ty trách nhiệm hữu hạn có thể được coi là một loại công ty đối nhân, do các thành viên của công ty (cá nhân, pháp nhân) thường phải có sự hiểu biết hoặc quan hệ làm ăn với nhau

Ưu, nhược điểm của mô hình công ty đối vốn

Ưu điểm:

- Các thành viên chỉ phải chịu trách nhiệm hữu hạn trong phạm vi số vốn góp vào công ty nên giảm thiểu và phân tán được rủi ro trong kinh doanh, đồng thời, dễ thu hút vốn của các nhà đầu tư.

- Không hạn chế về số lượng thành viên, có thể huy động vốn trong công chúng nên công ty đối vốn có thể huy động một lượng vốn rất lớn, tham gia vào các công trình, dự án lớn có nhiều rủi ro.

- Cơ cấu tổ chức quản lý và hoạt động chặt chẽ, thường tách biệt quyền sở hữu vốn với việc quản lý và sử dụng vốn nên hiệu quả hoạt động thường khá cao. Các nhà đầu tư có thể đầu tư vào những lĩnh vực mà bản thân không cần phải có nhiều hiểu biết về lĩnh vực đó do họ có thể thuê toàn bộ bộ máy điều hành và tác nghiệp với đầy đủ trình độ chuyên môn và kiến thức cần thiết.

- Dễ dàng chuyển nhượng vốn góp, đặc biệt với công ty cổ phần. Với những công ty cổ phần được niêm yết trên thị trường chứng khoán, các loại chứng khoán có thể dễ dàng chuyển đổi thành tiền khi cần thiết cũng là một ưu thế quan trọng. Mặt khác, mô hình công ty đối vốn cũng tạo điều kiện cho các nhà đầu tư dễ dàng đầu tư hay rút khỏi công ty qua các giao dịch mua, bán, chuyển nhượng vốn.

- Thuận lợi trong việc tham gia vào các giao dịch mua, bán, hợp nhất, sáp nhập công ty...

- Đảm bảo sự công khai, minh bạch trong tình hình tài chính của công ty do thường được kiểm toán theo yêu cầu của luật pháp cũng như của các cổ đông và các nhà đầu tư, đối tác.

Nhược điểm:

- Chi phí thành lập và tổ chức hoạt động, chi phí điều hành công ty lớn, đặc biệt là đối với loại hình công ty cổ phần.

- Quá trình thành lập phải qua các thủ tục pháp lý phức tạp hơn so với công ty đối nhân.

- Việc huy động vốn trong công chúng phải tốn nhiều chi phí, thủ tục pháp lý phức tạp.

- Khả năng bảo mật thông tin trong kinh doanh không cao do phải công khai báo cáo tài chính cho các cổ đông và nhà đầu tư.

- Số lượng cổ đông (thành viên) lớn, lại không hiểu biết lẫn nhau nên dễ dẫn đến phân nhóm theo quyền lợi, mâu thuẫn với nhau.

- Những người trực tiếp điều hành không nhất thiết là chủ sở hữu công ty nên có thể không tận tâm trong công việc, ảnh hưởng tới kết quả hoạt động chung của công ty.

1.1.2.2. Phân loại công ty theo trách nhiệm của chủ sở hữu đối với các khoản nợ phải trả của công ty

1.1.2.2.1. Công ty trách nhiệm vô hạn

Công ty trách nhiệm vô hạn là các công ty trong đó các thành viên phải chịu trách nhiệm vô hạn về nợ phải trả và các nghĩa vụ tài sản của công ty bằng toàn bộ tài sản của cá nhân mình. Trong trường hợp công ty không đủ khả năng thanh toán nợ, các khoản nợ chưa thanh toán của công ty sẽ được chuyển thành nợ của cá nhân, chủ nợ có quyền yêu cầu bất cứ thành viên (người đại diện theo pháp luật) của công ty thanh toán toàn bộ số nợ. Đối với các công ty thuộc loại này, việc góp vốn của các thành viên vào công ty chỉ mang ý nghĩa về mặt kế toán để tạo ra phạm vi đơn vị hạch toán chứ không có ý nghĩa về mặt pháp lý. Các công ty trách nhiệm vô hạn thường là các công ty đối nhân theo cách phân loại ở trên và thường có quy mô nhỏ hoặc vừa.

1.1.2.2.2. Công ty trách nhiệm hữu hạn

Các chủ sở hữu công ty thuộc loại này chỉ phải chịu trách nhiệm hữu hạn trong phạm vi số vốn góp của mình trong công ty. Giữa tài sản của công ty và tài sản của các chủ sở hữu có sự độc lập cả về mặt pháp lý và mặt kế toán. Công ty trách nhiệm hữu hạn là các đơn vị độc lập cả về kế toán và cả về pháp lý, tự chịu trách nhiệm về nợ phải trả và nghĩa vụ thuế... độc lập hoàn toàn với tài sản của chủ nhân. Tuy nhiên, theo luật pháp của một số nước, trong một số trường hợp đặc biệt theo phán quyết của toà án, tính chất chịu trách nhiệm hữu hạn của công ty có thể bị tước bỏ nếu như có chứng cứ chắc chắn rằng chủ sở hữu công ty biết trước rằng sản phẩm, dịch vụ hoặc việc làm của mình có thể tổn hại đến người khác nhưng cố tình cung cấp các sản phẩm đó, và việc thành lập công ty trách nhiệm hữu hạn chỉ để tránh rủi ro cho bản thân.

1.1.2.3. Phân loại công ty theo quy mô công ty

Các công ty có thể được phân loại theo quy mô để chia thành các loại:

- Công ty có quy mô lớn
- Công ty có quy mô vừa và nhỏ

Các tiêu thức dùng để phân loại công ty theo quy mô thường là: quy mô vốn, quy mô doanh thu, số lượng lao động trong công ty. Luật pháp mỗi nước sẽ quy định các tiêu chuẩn cụ thể về quy mô để phân loại công ty, các tiêu chuẩn này có thể thay đổi theo từng thời điểm cụ thể sao cho phù hợp với tình hình phát triển kinh tế - xã hội của mỗi nước vào thời điểm đó. Một số nước còn có quy định riêng về quy mô doanh nghiệp cho từng ngành nghề kinh doanh cụ thể, các tiêu chuẩn về quy mô áp dụng cho doanh nghiệp sản xuất, thương mại, dịch vụ là khác nhau.

Theo luật công ty của Australia, công ty lớn là công ty có đủ một trong 3 tiêu chuẩn phân loại quy mô: Tổng doanh thu hàng năm trên 10 triệu đôla Australia; Tổng tài sản từ 5 triệu đôla Australia trở lên hoặc số lượng lao động thường xuyên nhiều hơn 50 người.

Theo quy định hiện hành ở Việt Nam, để phân loại doanh nghiệp theo quy mô, hai tiêu chuẩn được sử dụng là tổng vốn góp và số lượng lao động. Theo đó, doanh nghiệp nhỏ và vừa là các doanh nghiệp có quy mô vốn góp dưới 10 tỉ VND, hoặc số lượng lao động bình quân trong năm dưới 300 người.

Các tiêu chí sắp xếp doanh nghiệp theo quy mô thể hiện mức độ phát triển chung của nền kinh tế cũng như của các công ty nói riêng. Thông thường, các tiêu chuẩn trên được quy định khá cao ở các nước có nền kinh tế phát triển.

Việc phân loại công ty theo quy mô có vai trò quan trọng trong việc quản lý và hoạch định chính sách của Nhà nước đối với các doanh nghiệp. Bên cạnh đó, quy mô doanh nghiệp cũng có ảnh hưởng lớn tới các thủ tục thành lập công ty, cơ cấu, mô hình tổ chức quản lí hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty, việc quản lí tài chính, hạch toán kế toán...

Các công ty lớn thường có phạm vi hoạt động rộng, tính chất hoạt động kinh doanh, cơ cấu quản lý và tổ chức bộ máy phức tạp, các vấn đề về tài chính - kế toán đa dạng, phong phú, đòi hỏi bộ máy kế toán và quy trình kế toán phải được tổ chức chặt chẽ. Hơn nữa, các công ty lớn thường có nhiều cổ đông, thành viên và liên quan đến lợi ích của nhiều người trong quá trình hoạt động nên yêu cầu của các đối tượng này đối với việc kiểm toán và công bố tình hình tài chính của công ty cũng cao hơn nhiều so với ở các công ty nhỏ.

1.1.2.4. Phân loại công ty theo quan hệ giữa các công ty về vốn và cơ cấu tổ chức

Theo cách phân loại này, có thể chia các công ty thành hai nhóm: các công ty hoạt động độc lập, riêng lẻ và các công ty hoạt động theo mô hình tập đoàn kinh doanh hay mô hình công ty mẹ - con.

Các công ty hoạt động độc lập, riêng lẻ có thể được tổ chức theo một trong các mô hình công ty đã nêu ở các phần trên.

Mô hình công ty mẹ - con bao gồm công ty mẹ với nhiều công ty con được liên kết chặt chẽ với nhau về lợi ích kinh tế thông qua việc sở hữu vốn, có địa bàn hoạt động rộng, hoạt động trong nhiều lĩnh vực kinh doanh khác nhau, tạo thành một thế mạnh chung, hình thành một tập đoàn kinh tế.

Công ty mẹ là một pháp nhân kinh tế độc lập nhưng có quyền kiểm soát, chi phối đến các công ty khác (công ty con). Theo pháp luật của hầu hết các quốc gia trên thế giới, quyền kiểm soát, chi phối thường được thể hiện qua các đặc điểm: công ty mẹ sở hữu nhiều hơn 50% cổ phần có quyền biểu quyết hoặc quyền biểu quyết nhiều hơn 50% theo thoả thuận của các chủ sở hữu (thoả thuận được ghi trong Điều lệ công ty). Thông thường, công ty mẹ sẽ chi phối công ty con thông qua một người đại diện phần vốn của mình tại công ty con.

Các công ty con cũng là các pháp nhân độc lập do một công ty khác đầu tư toàn bộ vốn điều lệ hoặc bị nắm giữ một số lượng cổ phần đủ để chi phối việc ra quyết định trong công ty đó.

Công ty mẹ và công ty con độc lập hoàn toàn về mặt pháp lý (thường là các công ty thuộc loại hình chịu trách nhiệm hữu hạn), tuy nhiên, quyền hạn và lợi ích được liên kết với nhau thông qua vốn đầu tư.

Tổ chức kinh doanh theo mô hình tập đoàn, công ty mẹ - con cho phép các công ty vừa có khả năng huy động một nguồn vốn rất lớn, tận dụng các ưu điểm của việc chịu trách nhiệm hữu hạn, đồng thời cũng giúp các nhà đầu tư, các công ty có thể phân tán được rủi ro. Tuy nhiên, mô hình công ty mẹ - con cũng tồn tại một số hạn chế nhất định như: tổ chức phức tạp, đòi hỏi trình độ quản lý cao, kết quả kinh doanh của một công ty có thể ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh của các công ty khác hoặc của cả tập đoàn, nhất là trong trường hợp các công ty đều tham gia giao dịch cổ phiếu trên thị trường chứng khoán...

Đứng trên góc độ kế toán, tổ chức kinh doanh theo mô hình công ty mẹ - con, tập đoàn kinh doanh đặt ra một vấn đề rất phức tạp, đó là vấn đề hợp nhất báo cáo tài chính của cả tập đoàn. Vấn đề này sẽ được nghiên cứu sâu hơn trong chương 7 của cuốn sách này.

1.1.3. Các loại hình công ty theo pháp luật Việt Nam

Các công ty ở Việt Nam được thành lập và hoạt động, phá sản theo các luật: Luật Doanh nghiệp nhà nước, Luật Doanh nghiệp, Luật Hợp tác xã, Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam, Luật các tổ chức tín dụng, Luật phá sản doanh nghiệp. Trong các luật đều nêu rõ khái niệm, địa vị pháp lý, quyền hạn, nghĩa vụ của công ty và các đặc điểm kinh tế - pháp lý của công ty.

1.1.3.1. Công ty trách nhiệm hữu hạn có từ hai thành viên trở lên

Công ty trách nhiệm hữu hạn có từ hai thành viên trở lên được thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp, với các đặc trưng cơ bản sau:

Thành viên góp vốn vào công ty và chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi

số vốn đã cam kết góp. Thành viên của công ty có thể là tổ chức, cá nhân; số lượng thành viên không vượt quá năm mươi.

Phần vốn góp của thành viên chỉ được chuyển nhượng theo các quy định cụ thể của Luật Doanh nghiệp (được trình bày trong chương Kế toán các nghiệp vụ tăng, giảm vốn trong công ty).

Công ty trách nhiệm hữu hạn không được quyền phát hành cổ phiếu.

Công ty trách nhiệm hữu han có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

Cơ cấu tổ chức công ty trách nhiệm hữu hạn có từ hai thành viên trở lên:

Theo quy định của Luật Doanh nghiệp, công ty TNHH có từ hai thành viên trở lên phải có:

- Hội đồng thành viên

- Chủ tịch hội đồng thành viên

- Giám đốc (Tổng giám đốc)

Cách thức thành lập, quyền hạn, nghĩa vụ, cơ chế hoạt động và thể thức ra quyết định của Hội đồng thành viên, Chủ tịch Hội đồng thành viên, Giám đốc, quyền hạn và nghĩa vụ của thành viên, các vấn đề liên quan đến tổ chức công ty, các vấn đề tài chính... được quy định cụ thể trong Luật Doanh nghiệp và các văn bản pháp quy hướng dẫn thi hành.

1.1.3.2. Công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên

Công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH) một thành viên là công ty do một tổ chức hoặc một cá nhân làm chủ sở hữu, chủ sở hữu của công ty phải là một pháp nhân, chủ sở hữu chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ phải trả của công ty trong phạm vi vốn điều lệ của công ty. Công ty TNHH một thành viên có tư cách pháp nhân nhưng không được phát hành cổ phần.

Đây là loại hình đặc biệt của công ty TNHH, việc thành lập, hoạt động của loại hình công ty này cũng thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật Doanh nghiệp.

Chủ sở hữu của công ty TNHH một thành viên có thể là các công ty TNHH, công ty cổ phần, công ty nhà nước, các tổ chức Đảng, Đoàn thể, Mặt trận Tổ quốc, Hội liên hiệp phụ nữ... (được quy định cụ thể trong Luật Doanh nghiệp), hoặc là một cá nhân.

Bên cạnh các quy định về chịu trách nhiệm hữu hạn, chủ sở hữu của công ty TNHH một thành viên còn bị ràng buộc bởi một số quy định khác liên quan đến vốn góp như: Chủ sở hữu không được trực tiếp rút một phần hoặc toàn bộ vốn điều lệ của công ty, cũng không được rút lợi nhuận của công ty khi công ty không thanh toán được các khoản nợ phải trả đến hạn. Tuy nhiên, Luật Doanh nghiệp cũng quy định, chủ sở hữu của công ty TNHH một thành viên có thể được chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ vốn điều lệ cho tổ chức và cá nhân khác.

Tuỳ theo quy mô, đặc điểm ngành nghề kinh doanh, công ty TNHH một thành viên có thể được tổ chức theo một trong các mô hình:

- Hội đồng thành viên + Giám đốc (Tổng giám đốc) + Kiểm soát viên.

- Chủ tịch công ty + Giám đốc (Tổng giám đốc) + Kiểm soát viên.

- Chủ tịch công ty + Giám đốc (Tổng giám đốc).

Các quy định cụ thể liên quan đến tài chính, kế toán của công ty TNHH một thành viên sẽ được nghiên cứu chi tiết trong các chương sau của cuốn sách này.

1.1.3.3. Công ty cổ phần

Theo Luật Doanh nghiệp của Việt Nam, công ty cổ phần là doanh nghiệp trong đó:

- Vốn điều lệ được chia thành các phần bằng nhau gọi là cổ phần

- Người mua cổ phần là người đầu tư vào công ty, gọi là cổ đông. Cổ đông của công ty cổ phần có thể là cá nhân hoặc tổ chức với số lượng cổ đông tối thiểu là 3, không hạn chế số tối đa.

- Cổ đông của công ty chỉ chịu trách nhiệm về nợ phải trả và nghĩa vụ tài sản của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào doanh nghiệp.

- Cổ đông có quyền tự do chuyển nhượng cổ phần của mình cho người khác, trừ một số trường hợp đặc biệt được Luật quy định.

- Công ty cổ phần có tư cách pháp nhân đầy đủ kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

- Công ty cổ phần có quyền phát hành chứng khoán để huy động vốn trong công chúng, việc này phải tuân thủ các quy định khác của pháp luật về chứng khoán.

- Việc phân chia lợi ích, trách nhiệm và cơ chế ra quyết định trong công ty cổ phần chủ yếu dựa vào tỉ lệ vốn cổ phần của cổ đông. Cổ đông có thể nắm giữ nhiều loại cổ phần khác nhau theo quy định của pháp luật và tình hình cụ thể của từng công ty (được quỷ định theo Điều lệ công ty).

Đặc trưng nổi bật của công ty cổ phần là việc quản lý tập trung thông qua cơ chế Hội đồng ra quyết định. Luật Doanh nghiệp chỉ quy định chung về cơ cấu và hình thức tổ chức bộ máy công ty cổ phần, còn thực chất, việc tổ chức và phân phối quyền lực trong công ty cổ phần thuộc về nội bộ các nhà đầu tư.

Cơ cấu tổ chức công ty cổ phần bao gồm các bộ phận sau:

- Đại hội đồng cổ đông

- Hội đồng quản trị

- Chủ tịch hội đồng quản trị

- Giám đốc (Tổng giám đốc)

- Ban Kiểm soát (nếu công ty cổ phần có từ 12 cổ đông trở lên).

Quyền hạn, nghĩa vụ, cơ chế hoạt động của từng bộ phận được Luật Doanh nghiệp và các văn bản liên quan quy định cụ thể.

1.1.3.4. Công ty hợp danh

Công ty hợp danh là doanh nghiệp trong đó:

- Có ít nhất hai thành viên hợp danh, có thể có thêm các thành viên góp vốn.

- Thành viên hợp danh phải là các cá nhân có trình độ chuyên môn, có uy tín nghề nghiệp và phải chịu trách nhiệm vô hạn bằng toàn

bộ tài sản của mình về các khoản nợ phải trả và nghĩa vụ tài sản khác của công ty.

- Thành viên tham gia góp vốn chịu trách nhiệm hữu hạn trong phạm vi phần vốn góp vào công ty.

- Thành viên hợp danh không được phép là thành viên hợp danh của công ty hợp danh khác hoặc là chủ của công ty tư nhân. Thành viên tham gia góp vốn có thể là thành viên hợp danh của công ty khác hoặc chủ doanh nghiệp tư nhân.

- Công ty hợp danh không được phép phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào.

- Khi có bất kỳ sự thay đổi nào trong tỉ lệ vốn góp giữa các thành viên hợp danh, công ty hợp danh phải giải thể và nếu muốn tiếp tục hoạt động, bắt buộc phải thành lập công ty mới.

Công ty hợp danh chính thức được quy định trong Luật Doanh nghiệp 1999, trước đó, trong Luật Công ty 1990 chưa đề cập đến loại doanh nghiệp này. Cho đến nay, loại hình công ty hợp danh ở Việt Nam cũng chưa thực sự phát triển.

1.1.3.5. Công ty tư nhân (doanh nghiệp tư nhân)

Doanh nghiệp tư nhan tại Việt Nam được thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp. Theo đó, doanh nghiệp tư nhân được định nghĩa là doanh nghiệp do một cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm vô hạn đối với nợ phải trả của doanh nghiệp bằng toàn bộ tài sản của mình. Cũng theo luật này, doanh nghiệp tư nhân không có tư cách pháp nhân và không được phát hành bất kì loại chứng khoán nào.

Khi đăng kí kinh doanh, chủ doanh nghiệp tư nhân tự kê khai vốn của doanh nghiệp, các trường hợp tăng hoặc giảm vốn phải được tiến hành theo đúng quy định của pháp luật.

Chủ doanh nghiệp tư nhân là đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp và có toàn quyền quyết định đối với mọi hoạt động của doanh nghiệp, có toàn quyền quyết định việc sử dụng lợi nhuận kinh doanh sau

khi đã thực hiện đầy đủ nghĩa vụ thuế và nghĩa vụ tài chính khác. Tuy nhiên, chủ doanh nghiệp cũng có thể không trực tiếp tham gia quản lý mà thuê người khác quản lý, điều hành doanh nghiệp. Trong mọi trường hợp, chủ doanh nghiệp vẫn phải chịu mọi trách nhiệm liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp tư nhân là loại hình doanh nghiệp ít chịu sự ràng buộc chặt chẽ bởi các quy định của pháp luật nhất so với các loại hình doanh nghiệp khác, do chế độ chịu trách nhiệm vô hạn. Tuy nhiên, điều này cũng là một nhược điểm của loại hình doanh nghiệp này, bởi mức độ rủi ro cao. Doanh nghiệp tư nhân có số lượng khá lớn ở Việt Nam và thường tồn tại ở quy mô nhỏ hoặc quy mô vừa.

1.1.3.6. Công ty liên doanh

Công ty liên doanh hay doanh nghiệp liên doanh được thành lập và hoạt động theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam.

Doanh nghiệp liên doanh là doanh nghiệp do hai bên hoặc nhiều bên thành lập tại Việt Nam trên cơ sở hợp đồng liên doanh hoặc hiệp định ký giữa Chính phủ Việt Nam và Chính phủ nước ngoài; hoặc doanh nghiệp do doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài hợp tác với doanh nghiệp Việt Nam; hoặc do doanh nghiệp liên doanh hợp tác với nhà đầu tư nước ngoài trên cơ sở hợp đồng liên doanh.

Doanh nghiệp liên doanh được thành lập theo hình thức công ty trách nhiệm hữu hạn, mỗi bên liên doanh chịu trách nhiệm trong phạm vi phần vốn cam kết góp vào vốn pháp định của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp liên doanh có tư cách pháp nhân theo luật pháp Việt Nam, được hoạt động kể từ ngày được cấp giấy phép đầu tư.

Tỉ lệ vốn góp của các bên trong liên doanh trong vốn pháp định của doanh nghiệp được Luật Đầu tư nước ngoài và các văn bản hướng dẫn thi hành quy định cụ thể. Tỉ lệ này sẽ ảnh hưởng tới mức độ tham gia quản lý doanh nghiệp của mỗi bên, tỉ lệ phân chia lợi nhuận và phân chia rủi ro trong doanh nghiệp liên doanh.

1.1.3.7. Doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài

Doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài là doanh nghiệp do nhà đầu tư nước ngoài đầu tư 100% vốn tại Việt Nam. Nhà đầu tư nước ngoài được hiểu là cá nhân, tổ chức nước ngoài đầu tư tại Việt Nam (Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam). Doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài cũng được thành lập theo hình thức công ty trách nhiệm hữu hạn, có tư cách pháp nhân theo pháp luật Việt nam. Nhà đầu tư nước ngoài tự quản lý và chịu trách nhiệm về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

1.1.3.7. Hợp tác xã

Hợp tác xã là tổ chức kinh tế tự chủ, do những người lao động có nhu cầu, lợi ích chung, tự nguyện cùng góp vốn, góp sức lập ra theo quy định của pháp luật để phát huy sức mạnh của tập thể và của từng xã viên, nhằm giúp nhau thực hiện có hiệu quả hơn các hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ và cải thiện đời sống, góp phần phát triển kinh tế - xã hội của đất nước. Người tham gia góp vốn vào hợp tác xã gọi là xã viên.

Việc thành lập, hoạt động, giải thể hợp tác xã thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật Hợp tác xã.

Hợp tác xã là một loại hình doanh nghiệp đặc biệt, có tư cách pháp nhân, tự chủ trong hoạt động và tự chịu trách nhiệm về nợ phải trả và nghĩa vụ tài chính khác trong phạm vi vốn điều lệ, vốn tích luỹ và các nguồn vốn khác của hợp tác xã theo quy định của pháp luật.

Hợp tác xã hoạt động dựa trên nguyên tắc bình đẳng, mọi xã viên đều bình đẳng trong việc tham gia vào quá trình ra quyết định chung, tuy nhiên điều này lại không khuyến khích được những người có nhiều vốn và kinh nghiệm quản lý. Một hạn chế khác của mô hình hợp tác xã là trình độ hiểu biết của xã viên về kinh doanh không cao và không đồng đều dẫn đến phức tạp trong quản lý.

1.1.3.8. Doanh nghiệp nhà nước

Các doanh nghiệp nhà nước được thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp nhà nước, một số doanh nghiệp có sở hữu vốn của Nhà nước nhưng được thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp.

Doanh nghiệp trong đó có sở hữu vốn của Nhà nước ở Việt Nam hiện nay được chia thành các loại sau:

1. Công ty nhà nước là doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ, thành lập, tổ chức quản lý, đăng ký hoạt động theo quy định của Luật Doanh nghiệp nhà nước. Công ty nhà nước được tổ chức dưới hình thức công ty nhà nước độc lập, tổng công ty nhà nước.

2. Công ty cổ phần nhà nước là công ty cổ phần mà toàn bộ cổ đông là các công ty nhà nước hoặc tổ chức được Nhà nước uỷ quyền góp vốn, được tổ chức và hoạt động theo quy định của Luật Doanh nghiệp.

3. Công ty trách nhiệm hữu hạn nhà nước một thành viên là công ty trách nhiệm hữu hạn do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ, được tổ chức quản lý và đăng ký hoạt động theo quy định của Luật Doanh nghiệp.

4. Công ty trách nhiệm hữu hạn nhà nước có hai thành viên trở lên là công ty trách nhiệm hữu hạn trong đó tất cả các thành viên đều là công ty nhà nước hoặc có thành viên là công ty nhà nước và thành viên khác là tổ chức được Nhà nước uỷ quyền góp vốn, được tổ chức và hoạt động theo quy định của Luật Doanh nghiệp.

5. Doanh nghiệp có cổ phần, vốn góp chi phối của Nhà nước là doanh nghiệp mà cổ phần hoặc vốn góp của Nhà nước chiếm trên 50% vốn điều lệ, Nhà nước giữ quyền chi phối đối với doanh nghiệp đó.

6. Doanh nghiệp có một phần vốn của Nhà nước là doanh nghiệp mà phần vốn góp của Nhà nước trong vốn điều lệ chiếm từ 50% trở xuống.

Như vậy, trong các công ty mà Nhà nước có sở hữu vốn, thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật Doanh nghiệp Nhà nước chỉ có công ty nhà nước. Các công ty khác được đăng ký thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp.

Tuy nhiên, các loại Doanh nghiệp Nhà nước sẽ được chuyển đổi thành công ty TNHH và công ty cổ phần hoạt động theo Luật Doanh nghiệp.

1.1.3.9. Các loại hình doanh nghiệp khác

Ngoài các loại hình doanh nghiệp kể trên, ở Việt Nam hiện nay còn có một số loại hình doanh nghiệp đặc biệt khác được thành lập, hoạt động theo sự điều chỉnh của các Luật chuyên ngành như: các văn phòng luật sư, các công ty luật, các tổ chức tín dụng (quỹ tín dụng, hợp tác xã tín dụng...), các ngân hàng...

Mỗi loại hình công ty có một đặc trưng riêng, những đặc trưng này không chỉ ảnh hưởng đến hoạt động của doanh nghiệp nói chung, mà còn ảnh hưởng trực tiếp đến việc tổ chức hạch toán kế toán trong mỗi doanh nghiệp. Hơn nữa, mỗi công ty lại kinh doanh trong một lĩnh vực, ngành nghề, với quy mô, tính chất khác nhau, vì vậy, hệ thống thông tin kế toán trong công ty cần được thiết lập phù hợp với những đặc trưng này nhằm đáp ứng yêu cầu về thông tin cho quản lý trong các công ty.

1.2. KHÁI NIỆM, VAI TRÒ VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN CÔNG TY

1.2.1. Khái niệm và đối tượng nghiên cứu của kế toán công ty

Nhìn chung, kế toán công ty là một môn học nằm trong hệ thống các môn khoa học về kế toán. Tuy nhiên, hiện nay có nhiều quan điểm khác nhau về vị trí và vai trò của kế toán công ty.

Có quan điểm cho rằng, kế toán công ty là một môn học kế toán hoàn toàn độc lập, có đối tượng nghiên cứu riêng và phương pháp nghiên cứu rõ ràng, với mục tiêu là phản ánh và trình bày đầy đủ, chính xác các thông tin liên quan đến sự biến động vốn của công ty trong quá trình thành lập, hoạt động, giải thể... các thông tin này cần phải tách biệt với các thông tin tài chính thông thường mà kế toán tài chính thể hiện, hơn nữa, kế toán công ty rất chú trọng đến khía cạnh pháp lý trong mỗi nghiệp vụ.

Ngược lại, một số nhà khoa học lại có quan điểm kế toán công ty là một bộ phận của kế toán tài chính phát triển thành, đối tượng của kế toán công ty cũng là đối tượng của kế toán tài chính, chỉ khác là được đặt trong các quá trình khác nhau trong "cuộc sống" của một công ty, các phương pháp mà kế toán công ty sử dụng cũng là các phương pháp chung của kế toán tài chính. Theo quan điểm này, kế toán công ty chỉ là

một nhánh của kế toán tài chính. Kế toán tài chính và kế toán công ty cùng hướng đến một mục tiêu là lập báo cáo tài chính. Kế toán công ty có phạm vi hẹp và sâu hơn. Đa số các nhà khoa học kế toán ở Việt Nam hiện nay hướng theo quan điểm này.

Mặc dù quan niệm về vị trí môn học khác nhau, nhưng nhìn chung, các luồng quan điểm trên đều thống nhất đối tượng nghiên cứu của kế toán công ty là sự hình thành và vận động của vốn trong các quá trình thành lập (góp vốn), hoạt động (tăng, giảm, chuyển nhượng vốn...), giải thể, phá sản công ty hay tổ chức lại công ty (chia công ty, tách công ty, hợp nhất công ty, sáp nhập công ty và chuyển đổi công ty). Sự biến động về vốn của công ty trong các quá trình trên được kế toán công ty nghiên cứu cùng với các mối quan hệ kinh tế - pháp lý phát sinh.

1.2.2. Vai trò và nhiệm vụ của kế toán công ty

1.2.2.1. Vai trò của kế toán công ty

Kế toán công ty là một bộ phận trong hệ thống các môn khoa học kế toán, sự phát triển của kế toán công ty làm cho khoa học kế toán ngày càng phát triển và hoàn thiện hơn. Bên cạnh đó, vai trò của kế toán công ty được thể hiện qua một số khía cạnh sau:

- Về mặt luật pháp: đối tượng và phạm vi nghiên cứu của kế toán công ty là các công ty được thành lập và hoạt động theo luật pháp, vì vậy kế toán công ty thể hiện tính tuân thủ pháp luật một cách chặt chẽ trong từng quy định cụ thể về chế độ hạch toán.

- Về mặt kinh tế: các công ty được thành lập mang lại lợi ích cho không chỉ các thành viên mà cho cả xã hội và cộng đồng; mở rộng, tăng cường các liên kết kinh tế, thúc đẩy việc sử dụng có hiệu quả các nguồn lực, và sự phát triển thương mại... đứng trên giác độ này, kế toán công ty ghi nhận đầy đủ các hoạt động kinh tế của công ty, góp phần làm cho các vai trò trên của công ty được thể hiện hiệu quả hơn, hơn nữa, kế toán công ty còn ghi nhận được trách nhiệm và lợi ích của các bên liên quan trong quá trình hoạt động của công ty. Kế toán công ty còn cung cấp đầy đủ các thông tin về kết quả hoạt động và hiệu quả sử dụng vốn, nguồn lực.

- Về mặt tài chính: Kế toán công ty cung cấp các thông tin tài chính cần thiết để cổ đông, thành viên hoặc các đối tượng có liên quan lợi ích của công ty có thể xác định được khả năng ổn định tài chính của công ty, khả năng thanh toán, khả năng sinh lời, tiềm năng của công ty... kế toán công ty là một công cụ quan trọng trong quá trình ra quyết định kinh tế.

- Về mặt chính trị: kế toán công ty cung cấp các thông tin cần thiết cho việc hoạch định các chính sách kinh tế - chính trị, tạo môi trường về mặt chính sách cho hoạt động chung của công ty.

1.2.2.2. Nhiệm vụ của kế toán công ty

- Tổ chức hệ thống chứng từ, tài khoản và sổ sách kế toán thích hợp với đối tượng của kế toán công ty.

- Tổ chức bộ máy kế toán phù hợp với quy mô, đặc điểm kinh doanh của công ty.

- Theo dõi kịp thời biến động của tài sản, nguồn vốn của công ty trong các quá trình thành lập, hoạt động, giải thể, phá sản, tổ chức lại công ty.

- Phản ánh đầy đủ các quan hệ kinh tế - pháp lý phát sinh trong quá trình thành lập, hoạt động, tổ chức lại công ty.

- Lập các báo cáo kế toán trung thực, kịp thời và chính xác.

1.2.3. Chế độ kế toán công ty

Chế độ kế toán công ty cần tuân thủ các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và chế độ tài chính của từng quốc gia cụ thể, nhiều quốc gia ban hành chế độ kế toán riêng cho từng loại hình công ty. Mặc dù vậy, nhìn chung, chế độ kế toán công ty thường bao gồm các yếu tố cấu thành chủ yếu sau:

- Chế độ chứng từ kế toán

- Chế độ tài khoản kế toán

- Chế độ sổ sách kế toán

- Chế độ báo cáo kế toán

Tuỳ theo loại hình công ty, lĩnh vực kinh doanh, quy mô công ty, đặc điểm tổ chức sản xuất - kinh doanh, số lượng nghiệp vụ phát sinh, tính chất và độ phức tạp của các nghiệp vụ, trình độ của kế toán... mà mỗi công ty cần vận dụng các chế độ chứng từ, tài khoản và sổ sách kế toán cũng như vận dụng chế độ báo cáo kế toán một cách phù hợp. Việc vận dụng các chế độ này phải đáp ứng nhu cầu phù hợp với đặc điểm công ty, hiệu quả trong việc cung cấp thông tin hạch toán, đồng thời luôn tuân thủ chính sách, quy định của pháp luật.

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

1. Lịch sử hình thành và phát triển của các công ty

2. Các loại hình công ty chủ yếu và đặc điểm kinh tế, pháp lý của từng loại hình công ty;

3. Ảnh hưởng của đặc điểm kinh tế - pháp lý của từng loại hình công ty đến tổ chức kế toán trong các công ty.

4. Đối tượng, phạm vi, và nhiệm vụ nghiên cứu của kế toán công ty

5. Vị trí của kế toán công ty trong hệ thống các môn khoa học kế toán

Chương 2

KẾ TOÁN THÀNH LẬP CÔNG TY

2.1. CÁC QUY ĐỊNH KINH TẾ - PHÁP LÝ CHUNG VỀ THÀNH LẬP CÔNG TY

2.1.1. Quy trình thành lập công ty

Thành lập công ty gồm các công việc chuẩn bị về thủ tục pháp lý, tổ chức bộ máy quản lý, huy động vốn và đầu tư ban đầu để công ty có thể ở trạng thái sẵn sàng hoạt động. Quy trình thành lập một công ty thường trải qua các bước sau:

Bước 1. Thỏa thuận thành lập công ty

Bước đầu tiên để thành lập một công ty là các thành viên sáng lập công ty phải họp bàn và ký với nhau biên bản về việc cùng nhau thành lập công ty. Trong biên bản này các thành viên sáng lập thống nhất với nhau một số nội dung cơ bản như:

Tên công ty, hình thức tổ chức công ty,

Lĩnh vực hoạt động, ngành nghề kinh doanh,

Số vốn điều lệ và vốn góp theo cam kết của từng thành viên,

Dự kiến cơ cấu tổ chức quản lý,

Phân công thực hiện kế hoạch thành lập công ty,

...

Bước 2. Điều tra, nghiên cứu thị trường

Đối với một số ngành nghề kinh doanh, việc điều tra nghiên cứu thị trường để lập phương án kinh doanh là công việc quan trọng và cần thiết. Các thông tin thu được qua các cuộc điều tra có thể giúp họ xây

dựng được phương án kinh doanh hợp lý, thông qua đó công ty quyết định sản xuất hay kinh doanh những mặt hàng nào, mẫu mã chủng loại ra sao, quy mô là bao nhiêu... Chất lượng điều tra nghiên cứu thị trường có ảnh hưởng quyết định đến phương án đầu tư, kinh doanh và hoạt động của công ty sau này. Các thông tin cần phải thu thập từ điều tra nghiên cứu thị trường là nhu cầu thị hiếu của khách hàng, các mặt hàng thay thế, quy mô của thị trường, đối thủ cạnh tranh... Để nghiên cứu thị trường, ngoài một số công ty có thể tự làm, còn lại phần lớn phải thuê các công ty chuyên nghiên cứu thị trường như các công ty tư vấn, marketing... thực hiện.

Bước 3. Xây dựng phương án kinh doanh

Căn cứ vào mục tiêu, điều kiện kinh doanh và các thông tin về thị trường, đối thủ cạnh tranh các doanh nghiệp xây dựng cho mình phương án kinh doanh để từ đó xây dựng các phương án huy động vốn, đầu tư trang thiết bị, tuyển dụng nhân lực, tổ chức bộ máy... Các công việc này đòi hỏi một thời gian tương đối dài và thường phải do các chuyên gia có kinh nghiệm đảm nhận.

Bước 4. Soạn thảo và thông qua điều lệ công ty

Điều lệ công ty là căn cứ pháp lý để điều hành và xử lý các hoạt động của công ty. Trong điều lệ công ty phải quy định cụ thể và dự kiến đến các tình huống phát sinh và các biện pháp hoặc nguyên tắc xử lý các tình huống này. Trong điều lệ công ty phải có các nội dung sau:

Vốn điều lệ,

Họ tên, địa chỉ của cổ đông sáng lập đối với công ty cổ phần hoặc thành viên sáng lập đối với các loại hình công ty khác,

Số vốn góp theo cam kết của các thành viên công ty TNHH hoặc số cổ phần mà cổ đông sáng lập cam kết mua, loại cổ phần, mệnh giá cổ phần và tổng số cổ phần được quyền chào bán của từng loại đối với công ty cổ phần,

Quyền và nghĩa vụ của các thành viên công ty TNHH hoặc các cổ đông của công ty cổ phần,

Cơ cấu tổ chức quản lý công ty,

Người đại diện theo pháp luật của công ty,

Thể thức thông qua quyết định của công ty, nguyên tắc giải quyết tranh chấp nội bộ,

Những trường hợp thành viên có thể yêu cầu công ty mua lại phần vốn góp hoặc cổ phần,

Các loại quỹ và mức giới hạn từng loại quỹ được lập tại công ty, nguyên tắc phân chia lợi nhuận, trả cổ tức, chịu lỗ trong kinh doanh,

Các trường hợp giải thể, trình tự giải thể và thủ tục thanh lý tài sản công ty,

Thể thức sửa đổi, bổ sung Điều lệ công ty,

Chữ ký của người đại diện theo pháp luật hoặc tất cả cổ đông sáng lập của công ty cổ phần,

Các nội dung khác của Điều lệ công ty do các thành viên hoặc cổ đông thoả thuận nhưng không được trái với quy định của pháp luật.

Bước 5. Xin giấy phép kinh doanh

Sau khi đã chuẩn bị đầy đủ hồ sơ và phương án kinh doanh, công ty tiến hành đăng ký với cơ quan quản lý doanh nghiệp để xin giấy phép kinh doanh.

2.1.2. Thủ tục thành lập doanh nghiệp

Thông thường, để thành lập doanh nghiệp, các sáng lập viên thành lập doanh nghiệp phải lập và nộp đủ hồ sơ đăng ký kinh doanh theo quy định của Luật Doanh nghiệp tại cơ quan đăng ký kinh doanh thuộc ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương, nơi doanh nghiệp đặt trụ sở chính. Hồ sơ đăng ký kinh doanh bao gồm:

- Đơn đăng ký kinh doanh,
- Điều lệ công ty,
- Danh sách thành viên hoặc cổ đông sáng lập.

Đối với doanh nghiệp kinh doanh các ngành, nghề đòi hỏi phải có vốn pháp định thì phải có thêm xác nhận về vốn của cơ quan, tổ chức có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

Đơn đăng ký kinh doanh

Đơn đăng ký kinh doanh là cơ sở để cơ quan quản lý doanh nghiệp cấp giấy phép kinh doanh cho doanh nghiệp. Đơn đăng ký kinh doanh phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

Tên doanh nghiệp;

Địa chỉ trụ sở chính của doanh nghiệp;

Mục tiêu và ngành, nghề kinh doanh;

Vốn điều lệ;

Số vốn đăng kí góp của thành viên công ty TNHH hoặc số cổ phần mà cổ đông sáng lập đăng ký mua, loại cổ phần, mệnh giá cổ phần và tổng số cổ phần được quyền chào bán của từng loại đối với công ty cổ phần;

Họ tên, chữ ký, địa chỉ thường trú của người đại diện theo pháp luật của công ty.

Đơn đăng ký kinh doanh phải được lập theo mẫu thống nhất do cơ quan đăng ký kinh doanh quy định.

Điều lệ công ty

Điều lệ công ty là căn cứ pháp lý để giải quyết các vấn đề phát sinh trong quá trình thành lập và tồn tại của công ty. Các vấn đề liên quan đến cơ cấu tổ chức công ty, quyền lợi và nghĩa vụ của thành viên công ty hoặc cổ đông, thủ tục và trình tự huy động vốn cổ phần, nguyên tắc giải quyết tranh chấp nội bộ, ... được quy định rõ ràng trong điều lệ công ty.

Danh sách thành viên hoặc cổ đông sáng lập

Trong hồ sơ xin đăng ký kinh doanh của các công ty phải có danh sách thành viên hoặc cổ đông sáng lập.

+ Đối với công ty TNHH, danh sách thành viên sáng lập phải có các nội dung chủ yếu sau:

Tên, địa chỉ của các thành viên sáng lập,

Số vốn góp theo cam kết, thời hạn góp vốn của từng thành viên,

Chữ ký của người đại diện công ty hoặc của tất cả các thành viên của công ty.

+ Đối với công ty cổ phần, danh sách cổ đông sáng lập phải có các nội dung chủ yếu sau đây:

Tên, địa chỉ của cổ đông sáng lập đối với công ty cổ phần,

Số lượng cổ phần, loại cổ phần, loại tài sản, số lượng tài sản, giá trị còn lại của từng loại tài sản góp vốn cổ phần, thời hạn góp vốn cổ phần của từng cổ đông,

Họ tên, chữ ký của người đại diện theo pháp luật hoặc của tất cả cổ đông sáng lập của công ty cổ phần.

Doanh nghiệp được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh nếu có đủ các điều kiện sau đây:

Ngành, nghề kinh doanh không thuộc đối tượng cấm kinh doanh,

Tên của doanh nghiệp được đặt đúng như quy định,

Có hồ sơ đăng ký kinh doanh hợp lệ theo quy định của pháp luật,

Nộp đủ lệ phí đăng ký kinh doanh theo quy định.

Doanh nghiệp có quyền hoạt động kinh doanh kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Đối với những ngành, nghề kinh doanh có điều kiện thì doanh nghiệp được quyền kinh doanh các ngành, nghề đó kể từ ngày được cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp giấy phép kinh doanh hoặc có đủ điều kiện kinh doanh theo quy định.

2.2. KẾ TOÁN CHI PHÍ THÀNH LẬP CÔNG TY

Chi phí thành lập công ty bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến quá trình thành lập công ty. Quá trình thành lập công ty được bắt

đầu từ sau khi các thành viên sáng lập ký hợp đồng về việc thành lập công ty, nghiên cứu thị trường, lập và thẩm định dự án đầu tư, xúc tiến làm các thủ tục xin phép thành lập,v.v... đến khi công ty bắt đầu hoạt động. Các chi phí phát sinh trong quá trình này thường bao gồm: các chi phí nghiên cứu, thăm dò thị trường, lập và thẩm định dự án đầu tư, chi phí hội họp, chi phí về tư vấn pháp luật, lệ phí xin giấy phép,...

Trong thực tế, các thành viên góp vốn hoặc các cổ đông sáng lập chỉ góp vốn sau khi công ty đã được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Công ty cũng chỉ mở và ghi sổ kế toán khi công ty bắt đầu hoạt động. Do vậy, các chi phí phát sinh khi thành lập doanh nghiệp có thể được một hoặc một số thành viên sáng lập của công ty ứng trước để thanh toán. Các chứng từ liên quan đến chi phí thành lập công ty phải được lưu giữ để bàn giao lại cho kế toán khi công ty mở sổ bắt đầu thực hiện công tác kế toán. Căn cứ vào các chứng từ phát sinh, kế toán tập hợp các chứng từ, lập bảng kê xác định chi phí thành lập phát sinh và hạch toán trên sổ kế toán. Để tiện cho việc theo dõi thanh toán, các bảng kê nên được lập theo từng thành viên sáng lập. Số tiền ứng trước của các thành viên sáng lập hoặc các cổ đông sáng lập sẽ được trả lại khi công ty hoạt động, hoặc ghi giảm phần vốn góp theo cam kết của các thành viên này.

Các bút toán hạch toán cụ thể như sau:

Căn cứ vào chi phí phát sinh trên các bảng kê liên quan đến việc thành lập công ty đã được các thành viên sáng lập thanh toán bằng tiền riêng của họ, kế toán ghi:

Nợ TK "Chi phí thành lập công ty" *Có TK "Phải trả TV sáng lập"*	*Các chi phí thành lập công ty phát sinh.*

Kế toán phải mở sổ theo dõi chi tiết số tiền phải thanh toán cho từng thành viên sáng lập.

Khi trả lại số tiền ứng trước để làm thủ tục thành lập công ty cho các thành viên, căn cứ vào phiếu chi tiền và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK "Phải trả TV sáng lập" *Có TK "Tiền mặt", "TGNH"*	*Thanh toán chi phí thành lập công ty.*

Nếu chuyển thành phần vốn góp của thành viên sáng lập:

Nợ "Phải trả TV sáng lập" *Có TK "Vốn góp"*	*Giá trị vốn góp được khấu trừ*

Đối với các hoá đơn, chứng từ chưa thanh toán liên quan đến thành lập công ty, kế toán ghi:

Nợ TK "Chi phí thành lập công ty" *Có TK "Phải trả nhà cung cấp"*	*Các chi phí thành lập công ty phát sinh.*

Ở một số nước có quy định, khi kết thúc quá trình thành lập, khi công ty bắt đầu hoạt động, kế toán kết chuyển các chi phí thành lập trên TK "Chi phí thành lập doanh nghiệp" sang TK "Tài sản cố định vô hình" nếu các chi phí thành lập phát sinh lớn:

Nợ TK "TSCĐ vô hình" *Có TK "Chi phí thành lập công ty"*	*Tổng chi phí thành lập phát sinh.*

Trong quá trình hoạt động, kế toán tính và phân bổ mức khấu hao phải trích của tài sản cố định vô hình trên vào chi phí kinh doanh. Quy định về thời gian tính khấu hao chi phí thành lập doanh nghiệp ở các nước cũng có sự khác nhau. Theo chuẩn mực kế toán quốc tế số 38 (IAS 38) thời gian khấu hao tài sản cố định vô hình tối đa là 20 năm. Khi trích khấu hao tài sản cố định vô hình, kế toán ghi:

Nợ TK "Chi phí KD" *Có TK "Hao mòn TSCĐ vô hình"*	*Khấu hao chi phí thành lập.*

Ở Việt Nam, chuẩn mực kế toán số 04 "Tài sản cố định vô hình" quy định: chi phí thành lập công ty được phân bổ dần vào chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong thời gian không quá 3 năm. Do vậy, khi kết thúc quá trình thành lập doanh nghiệp, kế toán kết chuyển chi phí thành lập doanh nghiệp phát sinh vào TK "Chi phí trả trước dài hạn" bằng bút toán:

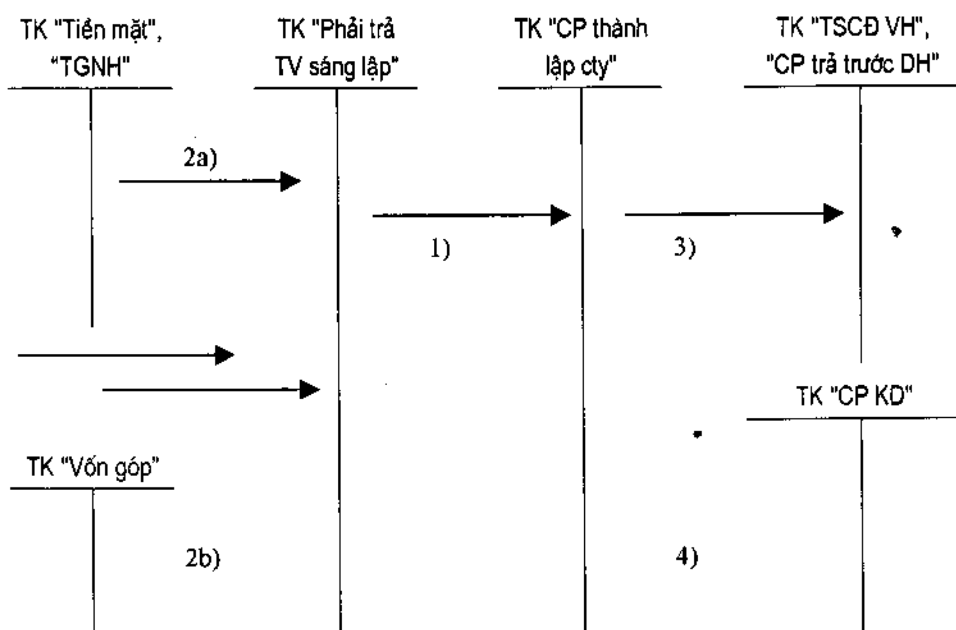
Nợ TK "Chi phí trả trước dài hạn" *Có TK "Chi phí thành lập công ty"*	*Tổng chi phí thành lập công ty phát sinh.*

Hàng tháng, kế toán tính và phân bổ chi phí thành lập công ty vào chi phí quản lý, kinh doanh trong kì theo bút toán:

Nợ TK "Chi phí KD" *Có TK "Chi phí trả trước dài hạn"*	*Chi phí thành lập công ty được phân bổ trong kỳ.*

Nếu chi phí thành lập doanh nghiệp phát sinh nhỏ, kế toán kết chuyển toàn bộ vào chi phí SXKD trong năm mà không cần phải phân bổ dần trong thời hạn tối đa 3 năm. Căn cứ chi phí phát sinh kế toán ghi:

Nợ TK "Chi phí QLKD" *Có TK "Chi phí thành lập cty"*	*Tổng chi phí thành lập phát sinh.*



Sơ đồ 2.2. Kế toán chi phí thành lập

Chú thích:

(1) - Chi phí thành lập công ty phải trả lại cho thành viên sáng lập.

(2a) - Trả lại tiền đã ứng trước cho thành viên sáng lập.

(2b) - Chuyển số tiền ứng trước thành vốn góp của thành viên sáng lập.

(3) - Kết chuyển chi phí thành lập DN thành TSCĐ vô hình hoặc vào TK "Chi phí trả trước dài hạn".

(4) - Kết chuyển chi phí thành lập DN vào chi phí SXKD nếu phát sinh nhỏ

Ví dụ 2.1. Ba ông Hà, Sơn, Bình dự định thành lập Công ty cổ phần Hoài Đức. Theo hợp đồng được ký kết và thỏa thuận giữa ba ông, các chi phí chi cho việc chuẩn bị dự án và làm thủ tục thành lập công ty sẽ do ông Hà và ông Sơn thanh toán bằng tiền của mình. Số tiền này sẽ được trừ vào phần vốn phải góp của hai ông.

Trong quá trình chuẩn bị thành lập công ty, ông Hà và ông Sơn đã ứng chi cho các khoản sau (đơn vị: 1.000 đ)

Ông Hà:

Chi nghiên cứu thị trường: 15.000.

Chi cho lập, thẩm định dự án: 20.000.

Cộng: 35.000.

Ông Sơn:

Chi thuê tư vấn pháp luật: 8.000.

Các chi phí khác: 12.000.

Cộng: 20.000.

Công ty được cấp giấy phép kinh doanh và bắt đầu hoạt động từ ngày 1/7/N. Trong ngày này, ông Hà tập hợp toàn bộ các chứng từ về các khoản chi nói trên lập bảng kê và bàn giao cho kế toán của công ty.

Khi nhận được bảng kê và toàn bộ chứng từ về các khoản chi phí thành lập công ty của hai ông Hà, Sơn, kế toán ghi các bút toán sau:

BT1,

Nợ TK "Chi phí thành lập DN": 55.000.

Có TK "Phải trả CĐ sáng lập" (ông Hà): 35.000.

Có TK "Phải trả CĐ sáng lập" (ông Sơn): 20.000.

Phản ánh việc chuyển số tiền ứng trước thành vốn góp của mỗi ông:

BT2,

Nợ "Phải trả CĐ sáng lập" (ông Hà): 35.000.

Có TK "Vốn cổ phần" (ông Hà): 35.000.

BT3,

Nợ "Phải trả CĐ sáng lập" (ông Sơn): 20.000.

Có TK "Vốn cổ phần" (ông Sơn): 20.000.

BT4, Kết chuyển chi phí thành lập khi công ty bắt đầu hoạt động:

Nợ TK "Chi phí trả trước dài hạn": 55.000.

Có TK "Chi phí thành lập DN": 55.000.

2.3. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY HỢP DANH

2.2.1. Tài khoản sử dụng

- Tài khoản "Vốn góp" được sử dụng để phản ánh vốn góp của các thành viên trong công ty hợp danh. Tài khoản này được mở chi tiết để theo dõi vốn góp của từng thành viên. Nội dung phản ánh trên Tài khoản này như sau:

Bên Nợ: phản ánh các khoản giảm vốn do thành viên rút vốn, giảm vốn để bù lỗ.

Bên Có: phản ánh vốn góp của các thành viên và các trường hợp tăng vốn khác.

Dư Có: số vốn góp hiện có của công ty hợp danh.

2.2.3. Phương pháp kế toán

Các thành viên của công ty hợp danh có thể góp Vốn bằng tiền hoặc hiện vật. Trường hợp các thành viên góp vốn bằng hiện vật, khi tiếp nhận vốn góp, công ty cần thành lập Hội đồng giao nhận và định giá tài sản. Việc định giá tài sản góp vốn phải thực hiện theo đúng quy định hiện hành của Nhà nước. Đồng thời, sau khi góp vốn bằng tài sản, người góp vốn phải tiến hành các thủ tục cần thiết để chuyển quyền sở hữu tài sản cho công ty (đối với những tài sản đòi hỏi phải có chứng nhận quyền sở hữu như nhà cửa, phương tiện vận tải...).

Căn cứ vào giá trị vốn góp được đánh giá của từng thành viên, kế toán ghi sổ bằng các bút toán sau:

Nợ TK "TSCĐ": giá trị vốn góp bằng TSCĐ

Nợ TK "Nguyên vật liệu", "Công cụ", "Hàng hóa": giá trị vốn góp bằng vật tư, hàng hoá

Nợ TK "Tiền mặt", "TGNH": giá trị vốn góp bằng tiền

Có TK "Vốn góp": giá trị vốn góp của thành viên vào công ty.

Sau khi góp vốn trong danh sách thành viên của công ty phải ghi giá trị vốn góp, loại tài sản, số lượng, giá trị còn lại của từng tài sản góp vốn, thời gian góp vốn của từng thành viên.

Ví dụ 2.2. Hai ông Hùng và Hoàng góp vốn thành lập một doanh nghiệp kinh doanh phần mềm và thiết bị máy tính. Theo thoả thuận, hai ông sẽ lập công ty hợp danh với tên gọi "Công ty hợp danh Hùng Hoàng", số vốn góp của mỗi người là 25.000. Ông Hùng góp Vốn bằng một máy tính, được đánh giá là 10.000. Phần vốn còn thiếu ông Hùng góp bằng tiền mặt. Ông Hoàng cũng đem góp vào công ty một máy tính đang sử dụng. Giá trị của máy tính này được đánh giá là 6.000. Phần vốn còn lại ông Hoàng góp bằng tiền mặt.

Các bút toán ghi sổ việc góp vốn của hai ông như sau:

BT1, Phản ánh vốn góp của ông Hùng:

Nợ TK "TSCĐ": 10.000.

Nợ TK "Tiền mặt": 15.000.

Có TK "Vốn góp" (ông Hùng): 25.000.

BT2, Phản ánh vốn góp của ông Hoàng:

Nợ TK "TSCĐ": 8.000.

Nợ TK "Tiền mặt": 17.000.

Có TK "Vốn góp" (ông Hoàng): 25.000.

2.4. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN

Vốn kinh doanh của công ty TNHH do các thành viên góp vào công ty. Việc góp vốn vào công ty TNHH được thực hiện theo trình tự sau:

Các thành viên đăng ký góp vốn căn cứ vào số vốn công ty cần huy động hoặc theo vốn đăng ký.

Căn cứ vào số vốn góp theo đăng ký các thành viên thực hiện việc góp vốn bằng tiền hoặc tài sản cho công ty.

Kế toán có nhiệm vụ theo dõi kịp thời và đầy đủ các nghiệp vụ đăng ký góp vốn và thực hiện góp vốn trong quá trình thành lập công ty.

2.4.1. Tài khoản sử dụng

Để theo dõi quá trình góp vốn thành lập công ty TNHH, kế toán sử dụng các tài khoản:

- Tài khoản "*Vốn cam kết góp*"

+ Bên Nợ: kết chuyển số vốn các thành viên đã góp theo cam kết.

+ Bên Có: số vốn các thành viên cam kết góp vào công ty.

Dư Có: Số vốn các thành viên đã cam kết góp nhưng chưa thực hiện góp.

- Tài khoản "*Vốn góp*"

+ Bên Nợ: phản ánh các nghiệp vụ làm giảm vốn góp của các thành viên

+ Bên Có: - phản ánh số vốn các thành viên đã góp theo cam kết

- bổ sung vốn góp của thành viên

Dư Có: Số vốn góp hiện có của các thành viên

Ngoài ra, kế toán còn sử dụng tài khoản "*Phải thu của thành viên góp vốn*" và các tài khoản liên quan khác để theo dõi quá trình góp vốn của các thành viên.

2.4.2. Phương pháp hạch toán

Khi các thành viên đăng ký góp vốn, căn cứ vào số vốn góp theo cam kết của từng thành viên, kế toán mở sổ theo dõi chi tiết cho từng thành viên và ghi:

Nợ TK "Phải thu của thành viên" *Có TK "Vốn cam kết góp"*	*Giá trị vốn góp theo cam kết của từng thành viên.*

Khi các thành viên góp vốn vào công ty bằng tiền, căn cứ vào phiếu thu hoặc giấy báo Có của ngân hàng về số tiền nhận góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK "Tiền mặt": Nhận vốn góp bằng tiền mặt

Nợ TK "TGNH": Nhận vốn góp bằng TGNH

Có TK "Phải thu của thành viên": Giá trị vốn góp

Đối với vốn góp bằng tài sản, công ty phải lập Hội đồng để xác định giá trị vốn góp của từng thành viên. Kế toán phải mở sổ chi tiết để theo dõi vốn góp của từng thành viên trong công ty. Căn cứ vào giá trị vốn góp được Hội đồng định giá của công ty xác nhận, kế toán ghi sổ theo các định khoản sau:

Nếu nhận vốn góp bằng vật tư, hàng hóa, căn cứ biên bản xác định giá trị vốn góp và phiếu nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK "Vật liệu": Giá trị nguyên vật liệu nhập kho.

Nợ TK "Công cụ": Giá trị công cụ, dụng cụ nhập kho.

Nợ TK "Hàng hóa": Giá trị hàng hoá nhập kho.

Có TK "Phải thu của thành viên": Giá trị vốn góp

Nhận vốn góp bằng TSCĐ, kế toán ghi tăng nguyên giá TSCĐ nhận góp vốn căn cứ vào giá trị theo đánh giá của TSCĐ:

Nợ TK "TSCĐ": Nguyên giá TSCĐ

Có TK "Phải thu của thành viên": Giá trị vốn góp

Đối với các thành viên chưa góp đủ tài sản theo số vốn đã cam kết thì phần vốn góp thiếu này sẽ trở thành khoản phải thu của công ty và được thể hiện trên số dư của TK "Phải thu của TV" mở chi tiết cho từng thành viên. Tuỳ theo điều lệ của công ty mà họ có thể phải trả lãi hoặc bị phạt vì số vốn góp còn thiếu này.

Phản ánh số tiền lãi phải thu tính trên số vốn góp còn thiếu, kế toán ghi:

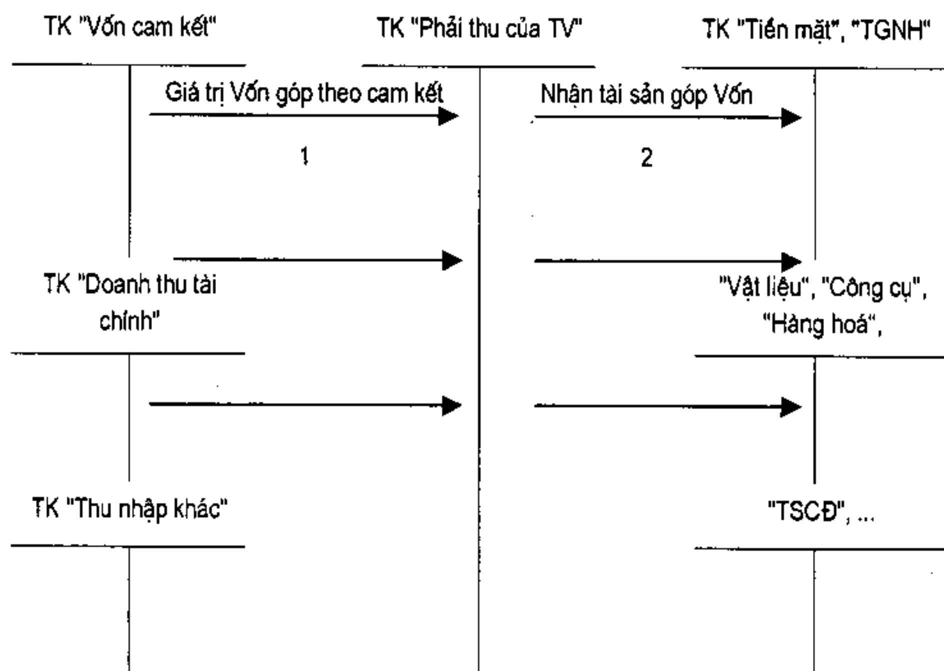
Nợ TK "Phải thu của TV" *Có TK "Doanh thu tài chính"*	*Tiền lãi phải thu (chi tiết cho từng thành viên)*

Phản ánh số tiền phạt phải thu tính trên số vốn góp còn thiếu, kế toán ghi:

Nợ TK "Phải thu của TV" *Có TK "Thu nhập khác"*	*Tiền phạt phải thu (chi tiết cho từng thành viên)*

Khi quá trình huy động vốn kết thúc, kế toán phản ánh số vốn điều lệ được các thành viên góp vào công ty bằng bút toán:

Nợ TK "Vốn cam kết" *Có TK "Vốn điều lệ"*	*Số vốn đã góp của các thành viên*



Sơ đồ 2.2. Kế toán nhận vốn góp của các thành viên công ty TNHH

Ví dụ 2.3. Công ty TNHH QKV được thành lập ngày 2/9/N với vốn điều lệ 1.000.000. Theo thỏa thuận, ông Q sẽ góp vào công ty 30% vốn điều lệ. Ông K và ông V cam kết mỗi ông sẽ góp vào công ty 35% vốn điều lệ. Các thành viên phải góp đủ số vốn đã cam kết cho công ty vào ngày 5/9.

Ngày 5/9 các thành viên góp vốn vào công ty như sau:

Ông Q góp vào công ty một xe ô tô được định giá 270.000 và 30.000 bằng tiền mặt.

Ông K góp vào công ty số hàng hóa trị giá 250.000 và 100.000 bằng tiền mặt.

Ông V góp vào công ty bằng tiền mặt 150.000.

Ngày 30/9 ông V vẫn chưa góp đủ vốn theo cam kết. Hội đồng quản trị công ty quyết định phạt ông V 5.000 và buộc ông V phải trả lãi cho số vốn góp chậm theo lãi suất 1,0%/tháng, tính từ 5/9.

Ngày 5/11, ông V góp số tiền thiếu còn lại cùng với số tiền phải trả lãi và số tiền bị phạt vào công ty bằng tiền mặt.

Các bút toán ghi sổ như sau:

Ngày 2/9

BT1,

Nợ TK "Phải thu của TV" (ông Q)	300.000
Có TK "Vốn cam kết"	

BT2,

Nợ TK "Phải thu của TV" (ông K)	*350.000*
Có TK "Vốn cam kết"	

BT3,

Nợ TK "Phải thu của TV" (ông V)	*350.000*
Có TK "Vốn cam kết"	

Ngày 5/9

BT4,

Nợ TK "TSCĐ": 270.000

Nợ TK "Tiền mặt": 30.000

Có TK "Phải thu TV" (ông Q): 300.000

BT5,

Nợ TK "Hàng hóa": 250.000

Nợ TK "Tiền mặt": 100.000

Có TK "Phải thu TV" (ông K): 350.000

BT6,

Nợ TK "Tiền mặt": 150.000

Có TK "Phải thu TV" (ông V): 150.000

Ngày 30/9

BT7,

Nợ TK "Phải thu TV" (ông V): 5.000

Có TK "Thu nhập khác": 5.000

Ngày 5/11

BT8,

Nợ TK "Tiền mặt": 207.000

Có TK "Doanh thu tài chính": 2.000

Có TK "Phải thu TV" (ông V): 205.000

2.4. KẾ TOÁN GÓP VỐN THÀNH LẬP CÔNG TY CỔ PHẦN

Công ty cổ phần huy động vốn kinh doanh dưới hình thức phát hành cổ phần. Pháp luật hiện hành ở Việt Nam quy định trong 3 năm đầu các sáng lập viên phải mua ít nhất 20% số cổ phần phổ thông dự tính phát hành của công ty . Trong trường hợp các sáng lập viên đăng ký mua toàn bộ cổ phần của công ty thì công ty không phải gọi vốn từ công chúng. Cổ phần có thể được mua bằng tiền Việt Nam, ngoại tệ, tài sản, giá trị quyền sử dụng đất,... Nếu mua bằng tài sản công ty thì phải làm các thủ tục cần thiết để chuyển quyền sở hữu tài sản đối với các tài sản cần phải chuyển quyền sở hữu như các phương tiện vận tải, nhà xưởng, quyền sử dụng mặt đất, mặt nước,... Để hiểu rõ hơn về cổ phần và cơ chế phát hành cổ phần trong các công ty cổ phần, chúng ta nghiên cứu kỹ hơn các khái niệm liên quan đến cổ phần, các loại cổ phần và quy trình phát hành cổ phần.

2.4.1. Các khái niệm

Cổ phiếu là chứng chỉ do công ty cổ phần phát hành hoặc bút toán ghi sổ xác nhận quyền sở hữu một hoặc một số cổ phần của công ty đó.

Khái niệm này cho thấy cổ phiếu là tờ giấy hoặc bút toán xác nhận sự sở hữu của cổ đông đối với một số lượng cổ phần nhất định của công ty. Dựa vào hình thức cổ phiếu người ta phân thành hai loại: cổ phiếu vô danh và cổ phiếu ký danh. Cổ phiếu ra đời đầu tiên là cổ phiếu *ký danh* (cổ phiếu có ghi tên người sở hữu), nhược điểm của loại cổ phiếu này là khi muốn chuyển đổi chủ sở hữu phải được hội đồng quản trị cho phép. Do nhược điểm này nên từ thế kỉ 18 người ta đã phát hành loại cổ phiếu không ghi tên người sở hữu, gọi là cổ phiếu vô danh. Loại cổ phiếu này được tự do chuyển đổi trên thị trường. Lợi thế này làm cho cổ phiếu vô danh hầu như thay thế hoàn toàn cổ phiếu ký danh trên thị trường hiện nay.

Mệnh giá cổ phần (Par Value, Face Value, Nominal Value) là giá trị danh nghĩa của mỗi cổ phần được ghi trên cổ phiếu.

Mệnh giá cổ phần do công ty phát hành ấn định. Mệnh giá này chỉ có ý nghĩa khi công ty phát hành cổ phần lần đầu để huy động vốn. Một số nước cho phép công ty cổ phần phát hành cổ phiếu không ghi mệnh giá (No-ParValue Stock). Ở Việt Nam, mệnh giá mỗi cổ phần phát hành lần đầu ra công chúng của công ty cổ phần được niêm yết cổ phiếu tại Trung tâm giao dịch chứng khoán được ấn định là 10.000 đ . Mệnh giá cổ phần của các doanh nghiệp nhà nước được cổ phần hoá là 100.000đ. Khi các doanh nghiệp này được chính thức niêm yết cổ phiếu, cổ phần sẽ được chia nhỏ theo mức 10.000đ.

Giá trị kế toán (Book Value) của cổ phần là giá trị của phần vốn chủ sở hữu thể hiện trên mỗi cổ phần.

Giá trị kế toán của một cổ phần phổ thông được tính bằng cách lấy giá trị tài sản ròng (Net Assets) chia cho tổng số cổ phần phổ thông đang lưu hành.

Công thức:

$$\text{Giá trị kế toán mỗi CP phổ thông} = \frac{\text{Tổng TS - Nợ phải trả - CP ưu đãi}}{\text{Tổng số CP phổ thông đang lưu hành}}$$

Giá trị cổ phần ưu đãi có thể tính theo mệnh giá hoặc giá trị mua lại cộng với phần cổ tức của chúng mà công ty còn nợ (nếu có).

Giá thị trường (market value) của cổ phần là giá mà cổ phần được mua bán trên thị trường trong các phiên giao dịch. Giá thị trường của cổ phần thường xuyên biến động, phụ thuộc vào rất nhiều nhân tố như kinh tế, chính trị, an ninh, xã hội... Đây là những nhân tố có tác động đến quan hệ cung cầu của mỗi loại cổ phần trên thị trường, do vậy tác động đến giá cả của chúng.

Số lượng cổ phần được phép phát hành (authorized shares) là số lượng cổ phần tối đa mà một công ty được phép phát hành.

Số lượng cổ phần đã phát hành (issued shares) là số lượng cổ phần mà một công ty phát hành ra thị trường cho công chúng.

Số lượng cổ phần chưa phát hành (unissued shares) là số lượng cổ phần được phép phát hành nhưng chưa được phát hành ra thị trường.

$$\text{Số lượng cổ phần chưa phát hành} = \text{Số lượng cổ phần được phép phát hành} - \text{Số lượng cổ phần đã phát hành}$$

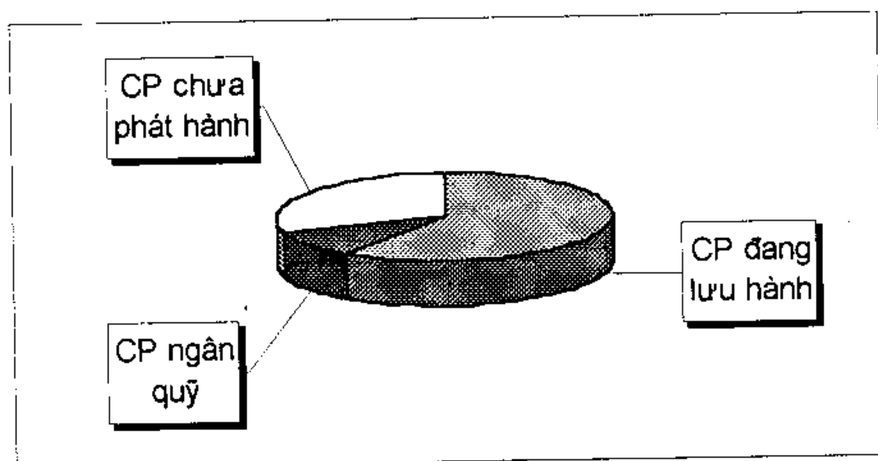
Cổ phần ngân quỹ (treasury shares) còn gọi là cổ phần được mua lại là số cổ phần được chính công ty phát hành mua lại.

Số lượng cổ phần đang lưu hành (outstanding shares) là lượng cổ phần đang lưu hành trên thị trường.

$$\text{Số lượng cổ phần đang lưu hành} = \text{Số lượng cổ phần đã phát hành} - \text{Số lượng cổ phần ngân quỹ}$$

Hay:

Số lượng cổ phần đang lưu hành	=	*Số lượng cổ phần được phép phát hành*	-	*Số lượng cổ phần chưa phát hành*	-	*Số lượng cổ phần ngân quỹ*



Mối quan hệ giữa số lượng các loại cổ phần của một công ty thể hiện bằng biểu đồ sau:

Cổ phần phổ thông: công ty cổ phần bắt buộc phải có cổ phần phổ thông, đây là loại cổ phần được phát hành ra công chúng và thường chiếm tỷ trọng lớn trong vốn điều lệ của công ty. Người sở hữu cổ phần phổ thông gọi là cổ đông phổ thông. Cổ đông phổ thông được hưởng các quyền lợi cơ bản về cổ tức, quyền biểu quyết, quyền được phân chia tài sản khi công ty giải thể. Khi tham gia biểu quyết, mỗi cổ phần phổ thông chỉ có 1 phiếu biểu quyết. Thông thường, các cổ đông phổ thông có các quyền lợi cụ thể như:

Được quyền tham dự, biểu quyết các vấn đề thuộc thẩm quyền của Đại hội cổ đông,

Được nhận cổ tức với mức theo quyết định của đại hội cổ đông,

Được ưu tiên mua cổ phần mới chào bán tương ứng với tỷ lệ cổ phần phổ thông của từng cổ đông trong công ty.

Được nhận lại một phần tài sản còn lại tương ứng với số cổ phần góp vốn vào công ty sau khi đã thanh toán cho chủ nợ và cổ đông loại khác khi công ty giải thể.

Các quyền khác do Điều lệ công ty quy định.

Cổ đông hoặc nhóm cổ đông sở hữu trên 10% số cổ phần phổ thông (hoặc nhỏ hơn theo quy định của Điều lệ công ty) trong thời hạn liên tục từ 6 tháng trở lên có các quyền:

Đề cử người vào Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát (nếu có).

Yêu cầu triệu tập họp Đại hội đồng cổ đông.

Xem và nhận bản sao hoặc trích lục danh sách cổ đông có quyền dự họp đại hội cổ đông.

Cổ đông phổ thông có nghĩa vụ thanh toán đủ số cổ phần đã cam kết mua và chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác trong phạm vi số vốn đã góp, tuân thủ điều lệ và quy chế quản lý nội bộ của công ty, chấp hành quyết định của Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng quản trị,...

Cổ phần ưu đãi là các cổ phần mà người sở hữu được hưởng một hoặc nhiều quyền lợi, ưu tiên hơn so với cổ phần phổ thông.

Cổ phần ưu đãi do các cổ đông ưu đãi sở hữu, thường không được phép chuyển nhượng và có thể thuộc một trong các loại hình ưu đãi sau:

Cổ phần ưu đãi biểu quyết là cổ phần cho phép chủ sở hữu của nó có số phiếu biểu quyết nhiều hơn so với cổ phần phổ thông. Số phiếu biểu quyết của một cổ phần ưu đãi biểu quyết do Điều lệ công ty quy định. Pháp luật Việt Nam quy định: Chỉ có các tổ chức do chính phủ uỷ quyền và các cổ đông sáng lập được quyền nắm giữ cổ phần ưu đãi biểu quyết. Ưu đãi biểu quyết của cổ đông sáng lập chỉ có hiệu lực trong thời gian 3 năm kể từ ngày công ty được cấp giấy chứng nhận đăng kí kinh doanh. Sau thời hạn này cổ phần ưu đãi biểu quyết của cổ đông sáng lập bị chuyển đổi thành cổ phần phổ thông .

Cổ phần ưu đãi cổ tức là cổ phần được trả cổ tức với mức cao hơn so với cổ tức của cổ phần phổ thông, thông thường, các cổ phần ưu đãi cổ tức sẽ được ưu tiên nhận cổ tức trước các cổ phần phổ thông. Mức cổ tức mà cổ phần ưu đãi cổ tức được chia hàng năm gồm cổ tức cố định và cổ tức thưởng, cổ tức cố định không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh. Mức cổ tức cố định và phương thức xác định cổ tức thưởng được ghi trên cổ phần của cổ phần ưu đãi cổ tức. Ngoài các quyền trên, cổ đông sở hữu cổ phần ưu đãi cổ tức còn có quyền được nhận lại một phần tài sản tương ứng với số vốn đã góp vào công ty sau khi đã thanh toán hết cho chủ nợ và cổ phần ưu đãi hoàn lại trước cổ đông phổ thông và được hưởng các quyền khác như cổ đông phổ thông. Cổ đông ưu đãi cổ tức không có quyền biểu quyết, quyền dự họp Đại hội đồng cổ đông, cử người vào Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát.

Cổ phần ưu đãi cổ tức có thể có các loại:

* Cổ phần ưu đãi cổ tức có tích luỹ (cummulative preferred strock): được hưởng quyền tích luỹ cổ tức trên sổ sách của công ty cho đến khi công ty có khả năng chi trả.

* Cổ phần ưu đãi cổ tức không tích luỹ (uncummulative preferred strock): cổ tức của các năm công ty chưa có khả năng chi trả sẽ không được tích luỹ trên sổ sách của công ty.

* Cổ phần ưu đãi cổ tức có dự phần (participating preferred strock): cổ đông sở hữu loại cổ phần này được hưởng thêm phần chia lợi nhuận để lại của công ty sau khi đã chi trả cổ tức cho các loại chứng khoán khác (lãi trái phiếu, cổ tức cho cổ đông ưu đãi khác, cổ tức cơ bản, cổ tức cho cổ đông phổ thông).

Cổ phần ưu đãi hoàn lại là cổ phần sẽ được công ty hoàn lại vốn bất cứ khi nào theo yêu cầu của người góp vốn. Cổ phần được hoàn lại theo các điều kiện do công ty và chủ sở hữu cổ phần thoả thuận, các thoả thuận này được ghi rõ trong cổ phiếu của cổ phần ưu đãi hoàn lại.

Cổ đông cổ phần ưu đãi hoàn lại cũng có các quyền khác giống như cổ đông phổ thông, trừ các quyền biểu quyết, quyền dự họp Đại hội đồng cổ đông, quyền cử người vào Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát...

Cổ phần ưu đãi có khả năng chuyển đổi (convertible preferred stock): có quyền đổi cổ phần ưu đãi thành cổ phần phổ thông vào một thời điểm trong tương lai.

Cổ phần ưu đãi kết hợp (combinations preferred stock): là các cổ phần có đầy đủ các quyền ưu đãi cổ tức, biểu quyết, tích luỹ, có khả năng chuyển đổi...

Cổ phần ưu đãi có bảo đảm (guaranteed stock): cổ tức của loại cổ phần này được một công ty khác không phải là công ty phát hành bảo đảm.

2.4.2. Tài khoản sử dụng

Phản ánh vốn góp của cổ đông trong công ty cổ phần kế toán sử dụng các tài khoản sau:

TK "Vốn cổ phần đăng ký mua": phản ánh số Vốn các cổ đông đã đăng ký mua khi công ty cổ phần phát hành, tài khoản này được ghi theo mệnh giá cổ phần.

TK "Vốn cổ phần": phản ánh các khoản vốn góp của các chủ sở hữu. Đối với công ty cổ phần, vốn góp từ phát hành cổ phần được ghi vào tài khoản này theo mệnh giá.

TK " Thặng dư vốn cổ phần": phản ánh phần chênh lệch tăng do phát hành cổ phần cao hơn mệnh giá và chênh lệch tăng giảm so với giá mua lại khi tái phát hành cổ phần mua lại.

TK "Vốn khác": phản ánh vốn kinh doanh được hình thành từ các nguồn khác như được biếu tặng, viện trợ,..

Trong sổ theo dõi cổ đông của công ty, kế toán phải theo dõi chi tiết vốn góp của từng cổ đông, theo từng loại cổ phần phổ thông, cổ phần ưu đãi, v.v..

- TK "Cổ phần mua lại"

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của số cổ phần đã phát hành được công ty mua lại và lưu giữ (gọi là cổ phần ngân quỹ - Treasury Shares).

Cổ phần mua lại có thể được hủy bỏ ngay hoặc lưu giữ để tái phát hành. Các cổ phần do công ty giữ không được nhận cổ tức, không có quyền biểu quyết và không được chia tài sản nếu công ty giải thể. Khi chia cổ tức cho các cổ phần, cổ phần mua lại được coi là cổ phần chưa bán.

Nội dung phản ánh trên TK "Cổ phần mua lại":

Bên Nợ: Giá thực tế của cổ phần mua lại

Bên Có: Giá thực tế của cổ phần mua lại được tái phát hành hoặc hủy bỏ.

Dư Nợ: Giá thực tế cổ phần hiện có do công ty nắm giữ.

Giá cổ phần mua lại được phản ánh trên trên TK "Cổ phần mua lại" là giá mua thực tế gồm giá mua và các chi phí mua lại.

- TK "Cổ phiếu lưu hành": Dùng đó theo dâi mệnh giá của sè cổ phiếu đang lưu hành. Đây là tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán.

2.4.3. Kế toán phát hành cổ phần

Công ty cổ phần huy động vốn dưới hình thức bán cổ phần. Căn cứ vào hình thức tổ chức phát hành cổ phần, người ta chia làm hai phương thức phát hành chủ yếu: phát hành riêng và phát hành qua Sở giao dịch chứng khoán. Việc phát hành có thể do công ty tự thực hiện hoặc qua trung gian là một công ty được uỷ quyền (thường là công ty chứng khoán).

Theo quy định hiện hành ở Việt Nam, các công ty muốn được phát hành chứng khoán ra công chúng qua Trung tâm giao dịch chứng khoán phải hội đủ các điều kiện cần thiết về vốn, thời gian kinh doanh và được phép của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước. Như vậy, các công ty mới thành lập không được phép phát hành ra công chúng qua Trung tâm

giao dịch chứng khoán. Các công ty này chỉ có thể thực hiện việc gọi vốn từ công chúng bằng phương thức phát hành riêng (tự phát hành). Các công ty có số lượng nhỏ cổ phần phát hành (giá trị cổ phần định phát hành thấp hơn 10% số vốn cổ phần hiện có) cũng thường áp dụng phương thức này. Đối tượng của phát hành riêng là những người có quan hệ thân quen hoặc có quyền lợi gắn với hoạt động của công ty như các cổ đông, người lao động trong công ty, các đối tác kinh doanh, v.v.. Tuỳ theo phát hành cổ phần để gọi vốn lần đầu hay phát hành bổ sung để tăng vốn góp thủ tục phát hành và trình tự hạch toán được thực hiện như sau:

2.4.3.1. Kế toán phát hành cổ phần lần đầu

Muốn mua được cổ phần, người đặt mua phải nộp tiền ký quỹ vào ngân hàng khi đặt mua, một số nước quy định công ty phải mở tài khoản riêng để theo dõi mà không được nhập số tiền này vào tài khoản tiền gửi của công ty ở ngân hàng.

Ở Việt Nam, việc phát hành cổ phiếu ra công chúng được thực hiện theo Nghị định số 144/2003/NĐ-CP ngày 28/11/2003 của Chính phủ về chứng khoán và thị trường chứng khoán và Thông tư 60/2004/TT-BTC ngày 18 tháng 6 năm 2004 hướng dẫn thi hành Nghị định này. Điểm 6.3 mục 6 của Thông tư này quy định: Tiền mua cổ phiếu phải được chuyển vào tài khoản phong toả mở tại ngân hàng cho đến khi hoàn tất đợt phát hành. Thông tư này cũng quy định cổ phiếu sẽ được chuyển cho cổ đông trong thời hạn 30 ngày sau khi hoàn tất việc phát hành cổ phiếu.

Hạch toán các nghiệp vụ liên quan đến phát hành cổ phần được thực hiện như sau:

Khi nhận tiền ký quỹ của người mua cổ phần, căn cứ vào phiếu thu hoặc giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK "Tiền đặt mua CP" *Có TK "Phải thu của CĐ"*	*Số tiền cổ đông ký quỹ mua cổ phần.*

Kế toán phải theo dõi chi tiết số lượng cổ phần đăng ký mua và số tiền ký quỹ của từng nhà đầu tư. Sau thời hạn đăng kí, nếu số lượng cổ phần được đăng ký mua đạt số lượng tối thiểu theo quy định công ty tiến hành phân phối cổ phần cho cổ đông. Luật pháp một số nước quy định, nếu số cổ phần đăng ký mua không đạt mức tối thiểu theo quy định thì công ty có thể dừng phát hành và hoàn trả lại tiền ký quỹ cho cổ đông. Ngược lại, nếu không quy định về số cổ phần đặt mua tối thiểu thì công ty sẽ phải phát hành theo thời hạn quy định cho cổ đông.

Giá phát hành cổ phần có thể khác với mệnh giá ghi trên cổ phần. Việc phát hành theo giá nào phụ thuộc vào quyết định của Hội đồng quản trị công ty. Thông thường các công ty mới thành lập phát hành cổ phần lần đầu để huy động vốn chỉ phát hành được cổ phần với giá thấp hơn mệnh giá. Số tiền mua cổ phần cũng có thể được thanh toán một lần ngay khi mua hoặc thanh toán từng phần do Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc công ty quyết định. Trên tài khoản liên quan đến Vốn cổ phần, kế toán chỉ phản ánh mệnh giá của số cổ phần phát hành. Phần chênh lệch giá phát hành cổ phần so với mệnh giá được hạch toán vào tài khoản "Thặng dư vốn cổ phần". Khi phân phối cổ phần cho cổ đông, căn cứ vào mệnh giá và giá phát hành cổ phần, kế toán ghi:

Nợ TK "Phải thu của CĐ": giá phát hành CP.

Nợ/Có TK "Thặng dư vốn CP": Chênh lệch giá phát hành CP so với mệnh giá

Có TK "Vốn cổ phần đăng ký mua": Mệnh giá của số CP được phát hành.

Khi phân phối cổ phần cho người mua, công ty phải theo dõi số cổ phần đã bán và cổ đông mua cổ phần trên sổ danh sách cổ đông. Trên sổ này kế toán phải theo dõi số cổ phần đã mua theo từng đợt phát hành của từng cổ đông. Kế toán phải lập Bảng kê bán cổ phần làm căn cứ ghi sổ kế toán. Bảng kê bán cổ phần có thể được lập theo mẫu dưới đây:

Công ty: ....

BẢNG KÊ BÁN CỔ PHIẾU

Ngày ... tháng ... năm ...

Số: ...

Họ và tên người (đơn vị) mua cổ phần: ....

Địa chỉ: ....

TT	Tên, ký, mã hiệu cổ phần	Số lượng	Mệnh giá	Giá thực tế bán	Thành tiền		Ghi chú
					Theo mệnh giá	Theo giá thực tế	
A	B	1	2	3	4	5	6
	Cộng	×	×				

Tổng số tiền thực tế bán (viết bằng chữ): ....

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người mua	**Người lập phiếu**	**Kế toán trưởng**	**Giám đốc**
(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên)	(Ký, họ tên, đóng dấu)

Khi cổ đông trả số tiền mua cổ phần còn thiếu:

Nợ TK "Tiền đặt mua CP"

Có TK "Phải thu của CĐ" | *Số tiền mua CP được thanh toán.*

Nếu cổ đông thanh toán tiền mua cổ phần bằng các tài sản, công ty cũng phải thành lập Hội đồng định giá tài sản thanh toán và hạch toán theo các bút toán giống như trường hợp cổ đông góp vốn bằng tài sản như trong công ty TNHH với bút toán:

Nợ TK "Vật liệu": Giá trị nguyên vật liệu nhập kho.

Nợ TK "Công cụ": Giá trị CC,DC nhập kho.

Nợ TK Hàng hóa: Giá trị hàng hoá nhập kho.

Nợ TK "TSCĐ": Nguyên giá TSCĐ

Có TK "Phải thu của cổ đông": Giá trị vốn góp

Đồng thời, kế toán kết chuyển số vốn cổ phần đã đăng ký mua thành Vốn cổ phần của công ty:

Nợ TK "Vốn cổ phần đăng ký mua"

Có TK "Vốn cổ phần": Mệnh giá số cổ phần đã bán.

Trường hợp số tiền đặt mua lớn hơn số tiền mua cổ phần phải thanh toán, công ty phải làm thủ tục trả lại người đặt mua cổ phần. Căn cứ vào chứng từ trả lại tiền đặt mua cổ phần thừa, kế toán ghi:

Nợ TK "Phải thu của CĐ" *Có TK "Tiền đặt mua CP"*	*Số tiền thừa trả lại cho cổ đông.*

- Các chi phí phát sinh khi phát hành cổ phần, kế toán ghi:

Nợ TK "CP thành lập công ty" *Có TK "Tiền mặt", "TGNH", v.v...*	*Các chi phí phát hành cổ phần.*

Kết thúc đợt phát hành cổ phần, công ty làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản phong tỏa sang tài khoản thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK "Tiền mặt", "TGNH" *Có TK "Tiền đặt mua CP"*	*Số tiền thu được từ phát hành CP.*

Khi giao cổ phiếu cho cổ đông, kế toán ghi tăng số cổ phiếu lưu hành:

Nợ TK "Cổ phiếu lưu hành": Mệnh giá của số cổ phiếu đã giao

Trường hợp giá cổ phần phát hành lần đầu thấp hơn mệnh giá do công ty chưa huy động toàn bộ mệnh giá cổ phần, phần chênh lệch sẽ được theo dõi trên số dư của tài khoản "Thặng dư vốn cổ phần". Trong

quá trình kinh doanh, khi có nhu cầu tăng vốn, công ty cổ phần có thể huy động thêm phần vốn cổ phần từ các cổ đông (do chưa góp đủ mệnh giá) mà không cần phát hành cổ phần mới. Căn cứ vào số vốn gọi thêm trên mỗi cổ phần, kế toán ghi:

Nợ TK "Phải thu của CĐ": Số vốn gọi thêm

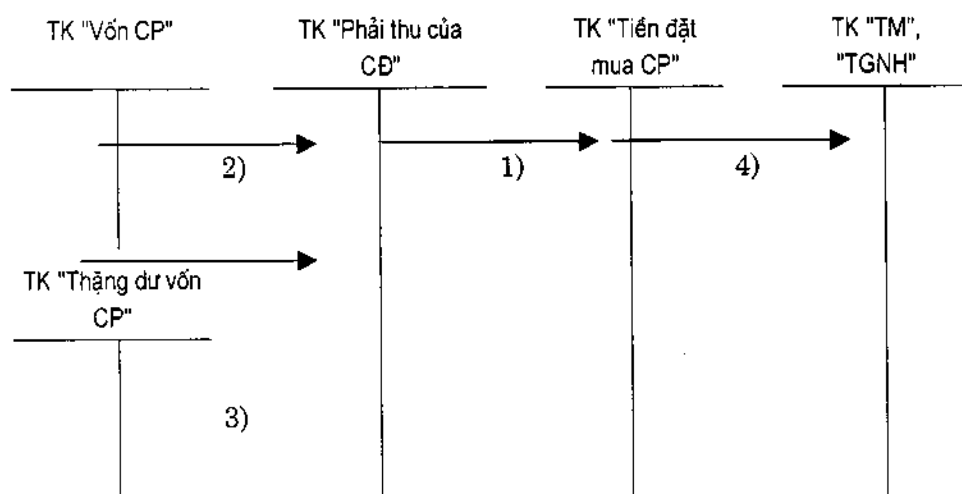
Có TK "Thặng dư vốn cổ phần"

Khi các cổ đông thực hiện góp thêm, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH: Số thực thu

Có TK "Phải thu của CĐ"

Sơ đồ 2.3. Hạch toán phát hành cổ phần



Ghi chú:

(1) - Số tiền ký quỹ mua cổ phần.

(2) - Giá phát hành cổ phần theo MG.

(3) - Giá phát hành cổ phần cao hơn MG.

(4) - Chuyển tiền từ TK phong tỏa sang TK thanh toán.

Ví dụ dưới đây minh họa việc phát hành cổ phần lần đầu và việc gọi vốn được chia làm nhiều lần.

Ví dụ 2.4. Công ty cổ phần Thành Sơn thành lập ngày 30 tháng 6 năm N, trong ngày tiếp theo công ty công bố bản cáo bạch để mời mua cổ phần. Số cổ phần công ty dự định phát hành là 100.000 CP có mệnh giá 10.000 đ. Người đặt mua phải ký quỹ vào tài khoản của công ty ở ngân hàng 5.000 đ/CP và thanh toán lần đầu 2.000 đ sau khi cổ phần được phân phối. Phần còn lại sẽ được thanh toán khi Ban giám đốc công ty yêu cầu. Ngày 31 tháng 7 kết thúc việc đặt mua cổ phần, công ty nhận được yêu cầu mua đủ 100.000 cổ phần. Ban giám đốc quyết định phân phối cổ phần vào ngày 1 tháng 8. Số tiền phải trả sau khi cổ phần được phân phối (2.000 đ một cổ phần) của các cổ đông sẽ được thanh toán cho đến ngày 31 tháng 8.

Các bút toán ghi sổ được thực hiện như sau (đơn vị 1.000đ):

Các bút toán ghi trong tháng 7:

BT1,

Nợ TK "Tiền đặt mua CP": 500.000

Có TK "Phải thu của CĐ": 500.000

Ngày 1 tháng 8:

BT2,

Nợ TK "Phải thu của CĐ": 700.000

Nợ TK "Thặng dư vốn CP": 300.000

Có TK "Vốn cổ phần đăng ký mua": 1.000.000

Các bút toán thanh toán số tiền mua cổ phần còn lại trong tháng 8:

BT3,

Nợ TK "Tiền đặt mua CP": 700.000

Có TK "Phải thu của CĐ": 700.000

Chuyển tiền từ TK phong tỏa sang TK thanh toán

BT4,

Nợ TK "TGNH": 200.000

Có TK "Tiền đặt mua CP": 200.000

Kết chuyển Vốn cổ phần:

BT5,

Nợ TK "Vốn cổ phần đăng ký mua": 1.000.000

Có TK "Vốn cổ phần": 1.000.000

Ví dụ 2.5. Ví dụ về phát hành cổ phần phổ thông và cổ phần ưu đãi

Công ty cổ phần Thuận An công bố bản cáo bạch để mời mua cổ phần. Trong đợt này công ty dự định phát hành 100.000 cổ phần phổ thông và 5.000 cổ phần ưu đãi. Mệnh giá mỗi cổ phần phổ thông là 10.000 đ, giá phát hành lần đầu là 7000 đ, người đặt mua phải ký quỹ vào ngân hàng 3.000 đ và trả 4.000 đ sau khi cổ phần được phân phối. Giá mỗi cổ phần ưu đãi là 100.000 đ, người đặt mua phải ký quỹ 40.000 đ và trả 60.000 đ khi cổ phần được phân phối. Thời hạn đặt mua kết thúc ngày 31 tháng 1 năm N, trong thời gian này tất cả số tiền ký quỹ đã được gửi vào tài khoản của công ty ở ngân hàng. Cổ phần được phát hành vào ngày 1 tháng 2. Trong tháng 2 cổ đông đã thanh toán hết các khoản nợ phải trả sau khi cổ phần được phát hành.

Các bút toán ghi sổ như sau (đơn vị 1.000 đ):

Trong tháng 1:

BT1,

Nợ TK "TGNH": 500.000

Có TK "Phải thu của cổ đông PT": 300.000

Có TK "Phải thu của cổ đông ƯĐ": 200.000

Ngày 1 tháng 2:

BT2, Khi phát hành cổ phần phổ thông:

Nợ TK "Phải thu của cổ đông PT": 700.000

Nợ TK "Thặng dư vốn CP": 300.000

Có TK "Vốn cổ phần đăng ký mua - CPPT ": 1.000.000

BT3, Khi phát hành cổ phần ưu đãi:

Nợ TK " Phải thu của cổ đông ƯĐ":500.000

Có TK "Vốn cổ phần đăng ký mua - CPƯĐ": 500.000

BT4, Trong tháng 2:

Nợ TK "TGNH": 700.000

Có TK " Phải thu của cổ đông PT": 400.000

Có TK " Phải thu của cổ đông ƯĐ": 300.000

BT5, Kết chuyển Vốn cổ phần:

Nợ TK "Vốn cổ phần đăng ký mua - CPPT": 1.000.000

Nợ TK "Vốn cổ phần đăng ký mua - CPƯĐ": 500.000

Có TK "Vốn cổ phần - CPPT": 1.000.000

Có TK "Vốn cổ phần - CPƯĐ": 1.000.000

Ví dụ 2.6. Giả sử sau lần phát hành cổ phần đầu tiên của Công ty cổ phần Thành Sơn ở ví dụ 2.2 của công ty cổ phần Thành Sơn: Giả sử Ban giám đốc gọi thêm mỗi cổ phần 4.000 đ vào ngày 1 tháng 10. Cho đến cuối tháng 10 công ty đã thu được số tiền gọi thêm của 80.000 CP phổ thông là 320.000. Cổ đông X sở hữu 20.000 CP phổ thông đến hạn vẫn chưa góp vào công ty số tiền phải nộp thêm là 80.000.

Các bút toán ghi sổ như sau (đơn vị: 1.000):

BT1, phản ánh số vốn gọi thêm:

Nợ TK "Phải thu của CĐ": 400.000

Có TK "Thặng dư vốn cổ phần": 400.000

BT2, phản ánh số tiền cổ đông nộp vào công ty trong tháng 10:

Nợ TK "TGNH": 320.000

Có TK "Phải thu của CĐ": 320.000

2.4.3.2. Cổ phần bị thu hồi và tái phát hành

Khi phát hành cổ phần theo phương thức gọi vốn nhiều lần có thể xảy ra tình trạng cổ đông không trả tiền cho số cổ phần đã đăng ký mua tại ngày phát hành. Những cổ đông như vậy được gọi là cổ đông bỏ góp. Nguyên nhân bỏ góp của cổ đông có thể do họ không hy vọng vào triển vọng kinh doanh của công ty hoặc không đồng tình với các quyết định của Hội đồng quản trị, hoặc không đủ khả năng tài chính... Để đảm bảo cho công ty cổ phần có thể huy động được đủ vốn kinh doanh, đồng thời có căn cứ để xử lý khi cổ đông bỏ góp, trong điều lệ của công ty cổ phần phải quy định cách thức xử lý đối với cổ phần bị bỏ góp. Thông thường số cổ phần bị bỏ góp sẽ bị thu hồi sau khi đã thông báo bằng văn bản về thời hạn thanh toán cho cổ đông bỏ góp. Theo luật của nhiều nước, trước khi định thu hồi cổ phần một thời gian, Ban Giám đốc phải gửi thông báo về việc sẽ thu hồi cổ phần cho cổ đông nếu họ không thanh toán nợ. Luật công ty ở Australia quy định: nếu sau lần thông báo cuối cùng 14 ngày mà cổ đông không nộp tiền cho công ty thì số cổ phần bỏ góp của họ sẽ bị thu hồi. Công ty cũng có thể thu hồi lại cổ phần của những cổ đông vi phạm điều lệ công ty và các trường hợp khác theo quy định của điều lệ công ty. Cổ đông có cổ phần bị thu hồi sẽ không còn được là thành viên của công ty, tuy nhiên họ vẫn có nghĩa vụ phải trả các khoản nợ hiện tại. Cổ phần bị thu hồi có thể được bán lại cho người khác hoặc đem bán đấu giá. Khi thu hồi cổ phần trên báo cáo tài chính của công ty, giá trị của số cổ phần bị thu hồi sẽ được chuyển từ TK "Vốn cổ phần đăng ký mua", TK "Vốn cổ phần" và TK "Thặng dư vốn cổ phần" sang TK "Vốn cổ phần của CP bị thu hồi" bằng bút toán:

Nợ TK "Vốn điều lệ": mệnh giá của CP bị thu hồi

Nợ/Có TK "Thặng dư vốn CP": Chênh lệch vốn đã gọi so với mệnh giá

Có TK "Phải thu của CĐ": số vốn gọi thêm bị bỏ góp

Có TK "Vốn cổ phần của CP bị thu hồi": Số vốn đã góp của CP bị thu hồi

Luật công ty của một số nước cũng quy định, khi tái phát hành số cổ phần bị thu hồi, nếu giá tái phát hành thấp hơn số vốn gọi thì cổ đông bỏ góp sẽ phải bồi thường phần chênh lệch thiếu này bằng số vốn đã góp. Bút toán phản ánh việc tái phát hành cổ phần bị thu hồi như sau:

Nợ TK "Tiền": giá tái phát hành CP bị thu hồi

Nợ/Có TK "Thặng dư vốn CP": Chênh lệch

Có TK "Vốn cổ phần": Mệnh giá của số CP được tái phát hành

Phản ánh các chi phí đó tái phát hành số cổ phần bỏ góp

Nợ TK "Vốn cổ phần của CP bị thu hồi": trừ vào số phải trả

Có TK "Tiền mặt, TGNH": số đã chi

Phản ánh số tiền phát phi thu của cổ đông bỏ góp

Nợ TK "Vốn cổ phần của CP bị thu hồi": trừ vào số phải trả

Có TK "Thu nhập khác"

Khi thanh toán lại cho cổ đông bỏ góp

Nợ TK "Vốn cổ phần của CP bị thu hồi"

Có TK "Tiền mặt, TGNH": số đã trả

Hạch toán toán thu hồi cổ phần và tái phát hành cổ phần bị thu hồi được minh họa bằng ví dụ sau:

Ví dụ 2.7. Giả sử trong ví dụ 2.6 cổ đông không góp vào công ty số tiền gọi thêm 80.000 theo thời hạn quy định. Sau một số lần thông báo bằng văn bản theo quy định của điều lệ công ty, Hội đồng quản trị xác định cổ đông X đã bỏ góp. Ngày 15/11 công ty tiến hành thu hồi số cổ phần của cổ đông X. Bút toán ghi sổ phản ánh việc thu hồi cổ phần bị bỏ góp như sau (đơn vị:1.000 đ):

BT1, Ngày 15 tháng 11

Nợ TK "Vốn cổ phần đã đăng ký mua": 200.000

Nợ TK "Thặng dư vốn CP": 20.000

Có TK "Phải thu của CĐ": 80.000

Có TK "Vốn cổ phần của CP bị thu hồi":140.000

Bút toán ngày 15/11 dùng để xóa vốn đã gọi 9.500 và số tiền gọi thêm bị từ chối 2500 đ một cổ phần đồng thời chuyển số tiền góp vốn ban đầu của cổ đông 7000 đ một cổ phần vào TK "Vốn cổ phần của CP bị thu hồi".

Ví dụ về tái phát hành cổ phần bị thu hồi

Ví dụ 2.8. Tiếp theo ví dụ trên, ngày 20 tháng 11 Ban Giám đốc quyết định tái phát hành 20.000 cổ phần bị thu hồi cho số cổ đông hiện có với giá 7.000 đ một cổ phần. Số tiền mua cổ phần này sẽ phải thanh toán vào ngày 1 tháng 12. Điều lệ công ty quy định: cổ đông bỏ góp sẽ phải bù đắp phần chênh lệch giá tái phát hành cổ phần thấp hơn số vốn đã gọi trên mỗi cổ phần. Sau khi trừ đi số tiền phải bù đắp do giá tái phát hành thấp hơn vốn gọi, công ty sẽ trả lại số tiền dư ra cho chủ sở hữu ban đầu của số cổ phần này.

Các bút toán ghi sổ (đơn vị: 1.000):

Ngày 20 tháng 11

BT1, Phản ánh việc tăng vốn cổ phần từ việc tái phát hành số cổ phần bị thu hồi:

Nợ TK "TGNH": 140.000

Nợ TK "Vốn góp của CP bị thu hồi: 80.000

Có TK "Thặng dư vốn CP": 20.000

Có TK "Vốn điều lệ": 200.000

Số tiền vốn của số cổ phần bị thu hồi trên TK "Vốn góp của CP bị thu hồi" dùng để bù đắp số tiền bị thiếu là 4.000 đ một cổ phần. Số tiền thừa được trả lại cho chủ sở hữu cũ của số cổ phần bị thu hồi là 3.000 đ một cổ phần (7.000 đ - 4.000 đ):

BT2, Phản ánh số tiền thừa trả lại cho chủ sở hữu cũ của số cổ phần bị thu hồi:

Nợ TK "Vốn góp của CP bị thu hồi": 60.000

Có TK "TGNH": 60.000

2.4.3.3. Phát hành qua tổ chức bao tiêu (bảo lãnh)

Khi phát hành cổ phần, công ty có thể phát hành trực tiếp cổ phần ra công chúng hoặc thông qua một hợp đồng được ký với các tổ chức bao tiêu là các công ty tài chính hoặc công ty chứng khoán.

Trường hợp phát hành thông qua nhà bao tiêu, công ty không phải hạch toán theo dõi số tiền ký quỹ mua cổ phần của người mua mà chỉ phản ánh số tiền phải thu từ công ty bao tiêu do phát hành cổ phần. Các chi phí phải trả cho nhà bao tiêu được hạch toán vào chi phí tài chính. Các bút toán cụ thể như sau:

Khi ký hợp đồng với nhà bao tiêu về số lượng cổ phần sẽ được phát hành theo hợp đồng:

Nợ TK "Phải thu của CT bao tiêu": Tổng giá bán của số CP sẽ được phát hành

Nợ/Có TK "Thặng dư vốn CP": Chênh lệch giá bán CP so với mệnh giá

Có TK "Vốn cổ phần": Mệnh giá của số CP được phát hành

Khi nhận tiền của nhà bao tiêu chuyển đến do bán cổ phần:

Nợ TK "TGNH" *Có TK "Phải thu của CT bao tiêu"*	*Số tiền nhận được từ phát hành cổ phần từ nhà bao tiêu.*

Các chi phí phát hành cổ phần phải trả cho nhà bao tiêu và các chi phí khác phát sinh liên quan đến phát hành cổ phần:

Nợ TK "CP tài chính": Tổng chi phí phát hành cổ phần phát sinh.

Có TK "Phải thu CT bao tiêu": Giảm số nợ phải thu từ nhà bao tiêu.

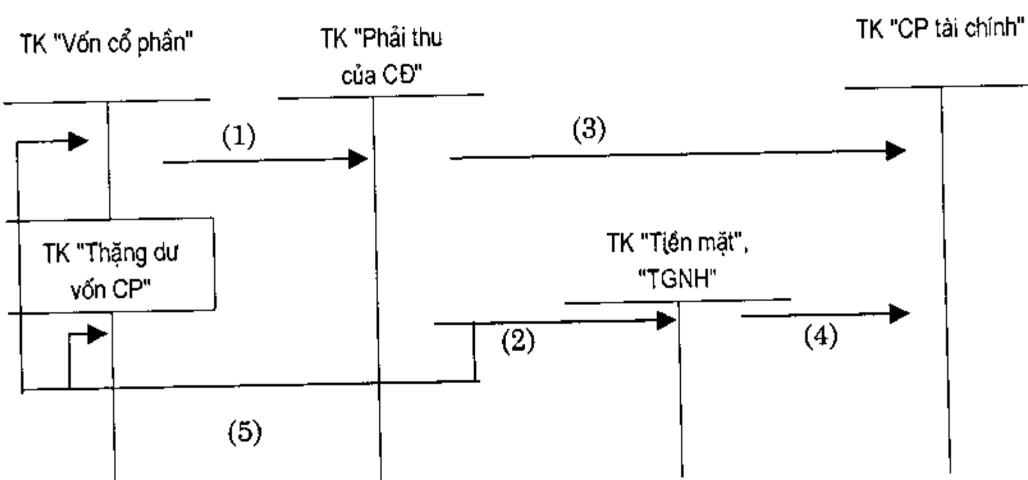
Có TK "Tiền mặt", "TGNH": Các chi phí khác bằng tiền.

Trường hợp cổ phần phát hành không hết theo cam kết và công ty đồng ý nhận lại số cổ phần này (giảm số lượng cổ phần phát hành):

Nợ TK "Vốn điều lệ": Mệnh giá của số CP nhận lại

Nợ/Có TK "Thặng dư vốn CP": Chênh lệch giá bán CP so với mệnh giá

Có TK "Phải thu của CT bao tiêu": Tổng giá bán của số CP nhận lại.



Sơ đồ hạch toán phát hành cổ phần qua tổ chức bao tiêu

Ghi chú:

(1) - Giá trị CP phát hành theo hợp đồng.

(2) - Số tiền phát hành cổ phần đã thu.

(3) - Các chi phí phát hành cổ phần.

(4) - Chi phí phát hành cổ phần bằng tiền.

(5) - Giá trị cổ phần nhận lại (không phát hành).

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

Chương 2 cung cấp cho sinh viên các kiến thức kế toán liên quan đến các nghiệp vụ thành lập và góp vốn trong các loại hình công ty. Sau khi học chương này sinh viên cần nắm được:

1. *Trình tự kế toán chi phí thành lập doanh nghiệp,*
2. *Quy trình kế toán nghiệp vụ góp vốn trong công ty TNHH*
3. *Quy trình kế toán nghiệp vụ phát hành cổ phần để huy động vốn trong các công ty cổ phần.*

Chương 3
KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG VỐN GÓP TRONG CÁC CÔNG TY

Trong quá trình hoạt động, quy mô và cơ cấu vốn góp của các công ty có thể biến động. Biến động tăng, giảm vốn hay thay đổi cơ cấu vốn góp có thể xuất phát từ những quyết định điều chỉnh vốn của công ty nhằm tối đa hiệu quả sử dụng vốn hoặc có thể xuất phát từ những thay đổi trong sự liên kết góp vốn giữa các chủ sở hữu... Biến động vốn góp không chỉ ảnh hưởng tới tình hình tài chính của công ty, mà còn ảnh hưởng tới quyền lợi và nghĩa vụ của các chủ sở hữu công ty. Chính vì vậy, kế toán cần theo dõi kịp thời và chính xác những biến động về vốn góp của công ty trong quá trình kinh doanh, nhằm cung cấp đầy đủ các thông tin về vốn phục vụ cho việc ra quyết định của các nhà quản lý và các đối tượng có liên quan khác.

3.1. KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG VỐN GÓP TRONG CÔNG TY TNHH

3.1.1. Các trường hợp biến động vốn góp trong công ty TNHH

Việc tăng giảm vốn trong các loại hình công ty không hoàn toàn giống nhau do đặc điểm pháp lý của từng loại hình công ty chi phối. Các nghiệp vụ tăng, giảm vốn trong công ty TNHH thường bao gồm:

- Thành viên hiện tại chuyển nhượng phần vốn góp của mình cho thành viên khác trong công ty hoặc cho thành viên mới.

- Thành viên hiện tại góp thêm vốn.

- Tiếp nhận thành viên mới

- Công ty mua lại phần vốn góp của thành viên.

- Điều chuyển từ các loại vốn khác của chủ sở hữu.

- Hoàn trả vốn cho thành viên.

- Dùng vốn góp để bù lỗ.

3.1.2. Kế toán các trường hợp tăng vốn trong công ty TNHH

3.1.2.1. Kế toán tăng vốn bằng cách huy động thêm vốn góp của các thành viên.

Công ty TNHH có thể tăng vốn bằng cách tăng vốn góp của các thành viên hiện tại của công ty nếu được hội đồng thành viên chấp thuận. Theo qui định thì vốn góp thêm được phân chia cho từng thành viên tương ứng với phần vốn góp của họ trong vốn điều lệ của công ty.

Về mặt kế toán, việc tăng vốn do huy động thêm vốn góp của các thành viên được thực hiện tương tự như kế toán góp vốn thành lập công ty.

- Phản ánh số vốn cam kết góp của các thành viên:

Nợ TK Phải thu về vốn góp

Có TK Vốn đăng ký mua

- Khi các thành viên thực hiện góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền, Hàng hoá, TSCĐ...

Có TK Phải thu về vốn góp

- Khi các thành viên đã góp số vốn cam kết góp vốn, kế toán chuyển số vốn đăng ký mua thành vốn góp:

Nợ TK Vốn đăng ký mua

Có TK Vốn góp - Chi tiết thành viên

3.1.2.2. Kế toán tăng vốn bằng cách nhận thêm thành viên mới.

Vốn của công ty TNHH có thể tăng bằng cách tiếp nhận thành viên mới sau khi có sự nhất trí của hội đồng thành viên. Thành viên mới có thể là tổ chức, cá nhân không có liên quan về mặt lợi ích kinh tế với

công ty hoặc cũng có thể là chủ nợ của công ty. Tuy nhiên, việc tăng vốn bằng cách tiếp nhận thành viên mới có thể ảnh hưởng đến việc tổ chức bộ máy quản lý cũng như việc kiểm soát công ty và phân chia lợi nhuận sau này.

- Phản ánh số vốn cam kết góp của thành viên mới:

Nợ TK Phải thu về vốn góp

Có TK Vốn đăng ký mua

- Khi các thành viên mới góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền, Hàng hoá, TSCĐ...

Nợ TK Vay, nợ phải trả: Nhận chủ nợ làm thành viên

Có TK Phải thu về vốn góp

- Kết chuyển số vốn cam kết góp thành vốn góp khi thành viên đã thực hiện góp:

Nợ TK Vốn đăng ký mua

Có TK Vốn góp - Chi tiết thành viên

3.1.2.3. Kế toán tăng vốn bằng cách điều chỉnh theo mức tăng của giá trị tài sản

Trong trường hợp hoạt động kinh doanh có hiệu quả, công ty có nhiều khoản dự trữ bao gồm lợi nhuận và các quỹ đã lập theo quy định thì hội đồng thành viên công ty TNHH có thể quyết định điều chỉnh mức tăng vốn theo mức tăng của giá trị tài sản. Số vốn điều chỉnh tăng từ lợi nhuận hay các quỹ được phân chia cho các thành viên theo tỷ lệ tương ứng với số vốn của họ hiện đã góp trong công ty.

Về mặt kế toán, khi điều chuyển tăng vốn từ lợi nhuận và các quỹ, kế toán ghi giảm lợi nhuận, các quỹ và ghi tăng vốn góp chi tiết theo từng thành viên

Nợ TK Lợi nhuận, Quỹ công ty

Có TK Vốn góp - Chi tiết thành viên

3.1.3. Kế toán các trường hợp giảm vốn trong công ty TNHH

3.1.3.1. Công ty mua lại phần vốn góp

Theo qui định, thành viên có quyền yêu cầu công ty mua lại phần vốn góp của mình nếu thành viên đó bỏ phiếu trống hoặc phản đối bằng văn bản đối với quyết định của Hội đồng thành viên. Trong trường hợp này công ty có thể dùng lợi nhuận hoặc các quỹ để mua lại phần vốn góp của thành viên đó với điều kiện là công ty vẫn phải bảo đảm thanh toán đủ các khoản nợ và các nghĩa vụ tài chính khác.

Về mặt kế toán, kế toán phản ánh bút toán chuyển phần vốn đã mua từ thành viên chuyển nhượng thành vốn góp của các thành viên còn lại trong công ty và thanh toán cho thành viên đã chuyển nhượng.

- Phản ánh phần vốn góp mà công ty mua lại của thành viên yêu cầu, số vốn mua lại này được chia cho các thành viên còn lại theo tỷ lệ với vốn góp của họ trong công ty:

Nợ TK Vốn góp - Chi tiết thành viên rút khỏi công ty

Có TK Vốn góp - Chi tiết thành viên mua lại vốn góp

- Phản ánh nguồn vốn CSH khác giảm đi do sử dụng để mua lại phần vốn góp của thành viên yêu cầu:

Nợ TK Lợi nhuận, Quỹ công ty

Có TK Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng, Vay

Trong việc mua lại phần vốn góp của thành viên yêu cầu, giá mua lại theo thoả thuận có thể cao hoặc thấp hơn giá trị ban đầu của phần vốn góp đã được mua lại, phần chênh lệch sẽ thuộc về người mua hoặc người chuyển nhượng phần vốn.

Trường hợp số dư lợi nhuận và các quỹ công ty không đủ để mua lại phần vốn góp của thành viên, kế toán phải ghi nhận giảm trực tiếp vốn góp của thành viên:

Nợ TK Vốn góp

Có TK Tiền mặt, TGNH: số đã thanh toán

Có TK Phải trả khác: Kết chuyển số vốn đã chấp nhận mua lại

3.1.3.2. Kế toán giảm vốn trong trường hợp thành viên bị chết và không có người thừa kế

Theo qui định, nếu thành viên là cá nhân bị chết mà không có người thừa kế thì công ty phải nộp giá trị phần vốn góp của thành viên đó vào ngân sách nhà nước. Khi nộp vốn góp của thành viên bị chết mà không có người thừa kế vào ngân sách, kế toán ghi:

Nợ TK Vốn góp - Chi tiết thành viên bị chết

Có TK Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng, Phải nộp Nhà nước

3.1.3.3. Kế toán giảm vốn góp do hoàn lại vốn cho các thành viên

Khi vốn dư thừa không sử dụng hết hoặc điều lệ công ty qui định vào những năm có lãi thì dùng một phần lợi nhuận để hoàn lại vốn góp cho các thành viên theo tỷ lệ vốn góp. Trong trường hợp này, kết quả của việc hoàn trả bớt vốn cho các thành viên sẽ làm cho vốn điều lệ của công ty giảm xuống, công ty phải làm thủ tục đăng ký kinh doanh bổ sung với cơ quan đăng ký kinh doanh (Phòng đăng ký kinh doanh, Sở Kế hoạch và Đầu tư tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương)

Về mặt kế toán, khi tính ra số vốn hoàn trả bớt cho các thành viên, kế toán ghi giảm vốn như sau:

Nợ TK Vốn góp - Chi tiết thành viên

Có TK Phải trả thành viên

Khi thanh toán số vốn hoàn trả cho các thành viên, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả thành viên

Có TK Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng

3.1.3.4. Kế toán giảm vốn tương ứng với mức giảm giá trị của tài sản

Khi hoạt động kinh doanh của công ty bị thua lỗ đồng nghĩa với doanh thu, thu nhập trong kỳ của công ty không đủ bù đắp cho những

chi phí công ty đã chi ra, cũng có nghĩa là quy mô tài sản của công ty đã giảm xuống sau một kỳ kinh doanh. Lỗ kinh doanh của công ty ngoài giải pháp khắc phục bằng cách yêu cầu các thành viên phải đóng góp theo tỷ lệ tương ứng với số vốn của họ trong công ty, bù đắp bằng quỹ dự trữ thì còn có thể xử lý bằng cách ghi giảm vốn góp. Việc giảm vốn góp để bù lỗ cũng cần phải tiến hành các thủ tục đăng ký kinh doanh bổ sung.

Về mặt kế toán, khi quyết định dùng vốn góp để bù lỗ, kế toán phải xác định số lỗ mà mỗi thành viên phải gánh chịu tương ứng trên cơ sở tỷ lệ vốn góp của họ và ghi:

Nợ TK Vốn góp - Chi tiết thành viên

Có TK Lợi nhuận

3.1.4. Kế toán chuyển nhượng phần vốn góp trong công ty TNHH

Thành viên công ty TNHH có thể chuyển nhượng một phần hay toàn bộ phần vốn góp của mình cho người khác, việc chuyển nhượng vốn góp của thành viên chủ yếu xuất phát từ nhu cầu cá nhân các thành viên chứ không phải vì chiến lược kinh doanh của công ty.

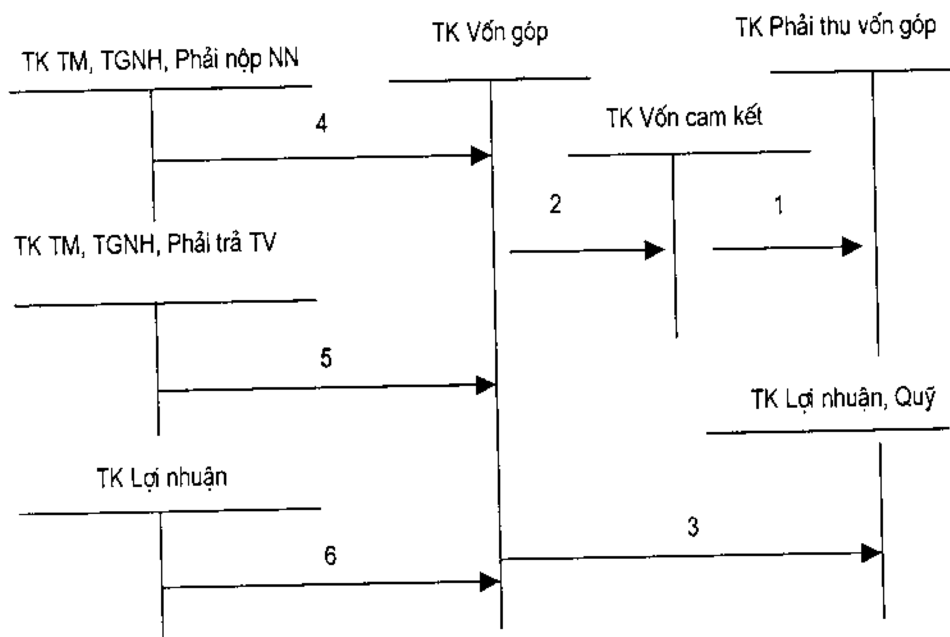
Theo qui định hiện hành, thành viên công ty TNHH muốn chuyển nhượng một phần hoặc toàn bộ phần vốn góp phải chào bán phần vốn đó cho tất cả các thành viên còn lại trong công ty với cùng một điều kiện. Khi các thành viên còn lại của công ty không mua hoặc mua không hết thì mới được chuyển nhượng cho người ngoài công ty.

Việc chuyển nhượng chỉ làm thay đổi cơ cấu vốn chứ không làm thay đổi tổng số vốn, do đó kế toán chuyển vốn góp từ thành viên chuyển nhượng vốn sang vốn góp của thành viên mua vốn chuyển nhượng theo bút toán sau:

Nợ TK Vốn góp - Chi tiết thành viên chuyển nhượng

Có TK Vốn góp - Chi tiết thành viên nhận chuyển nhượng

Sơ đồ 3.1: Kế toán tăng, giảm vốn trong công ty TNHH



Chú thích:

1. Số vốn thành viên hiện tại hoặc thành viên mới cam kết góp.

2. Kết chuyển vốn cam kết góp thành vốn góp khi thành viên đã thực hiện góp vốn.

3. Điều chỉnh tăng vốn từ các vốn chủ sở hữu khác.

4. Ghi giảm vốn của thành viên là cá nhân bị chết và không có người thừa kế.

5. Hoàn trả vốn cho các thành viên.

6. Giảm vốn góp để bù lỗ.

Ví dụ 3.1: Công ty TNHH ABC gồm 4 thành viên A, B, C và D với số vốn góp tương ứng là 1.500, 1000, 2.500 và 1000 trong quý I/N phát sinh các nghiệp vụ sau (đơn vị: 1.000.000 đồng):

1. Do cần tiền đầu tư vào lĩnh vực mới, sau khi được sự chấp nhận của Hội đồng thành viên, thành viên B quyết định bán 1000 vốn của mình cho các thành viên A, C, D theo thực giá và đã được thanh toán bằng tiền mặt.

2. Sau khi thành viên B rút khỏi Công ty, theo quyết định của Hội đồng thành viên, Công ty quyết định điều chỉnh tăng vốn điều lệ theo mức tăng của giá trị tài sản (lợi nhuận) là 100.

3. Theo đề nghị và được Hội đồng thành viên chấp nhận, ông X và Y cam kết góp vốn vào Công ty theo số tiền lần lượt là 500 và 1000.

4. Thành viên X thực hiện góp vốn bằng cách chuyển số nợ vay ngắn hạn của Công ty thành vốn góp của mình.

5. Thành viên Y tiến hành góp vốn bằng ngoại tệ 70.000 USD. Biết Công ty sử dụng tỷ giá thực tế để quy đổi ngoại tệ và tỷ giá thực tế trong ngày là 1USD = 15.900.

6. Ông Z là người đặt tiền hàng trước đây cũng cam kết góp vốn vào Công ty 1000 sau khi được Hội đồng thành viên đồng ý.

7. Thành viên Z góp vốn bằng cách chuyển số tiền đặt trước 200 vào vốn góp và góp 1 thiết bị sản xuất có nguyên giá 1.100, đã hao mòn 375. Giá trị của thiết bị theo thoả thuận giữa Công ty và thành viên Z là 765.

Các bút toán phản ánh các nghiệp vụ phát sinh như sau:

1. Nợ TK Vốn góp - B: 1.000

Có TK Vốn góp - A: 300

Có TK Vốn góp - C : 500

Có TK Vốn góp - D: 200

2. Nợ TK Lợi nhuận: 100

Có TK Vốn góp - A: 30

Có TK Vốn góp - C: 50

Có TK Vốn góp - D: 20

3. Nợ TK Phải thu Tviên - X: 500

Nợ TK Phải thu Tviên - Y: 1.000

Có TK Vốn cam kết - X: 500

Có TK Vốn cam kết-Y: 1.000

4a. Nợ TK Vay ngắn hạn : 500

Có TK Phải thu TV - X : 500

4b. Nợ TK Vốn cam kết - X: 500

Có TK Vốn góp - Y: 500

5a. Nợ TK Tiền mặt : 1.113

Có TK Phải thu TV - Y : 1.113

5b. Nợ TK Vốn cam kết - Y: 1.000

Có TK Vốn góp - Y : 1.000

6. Nợ TK Phải thu TV - Z : 1.000

Có TK Vốn cam kết - Z: 1.000

7a. Nợ TK Thanh toán với KH: 200

Nợ TK Tài sản cố định: 765

Có TK Phải thu TV - Z: 965

7b. Nợ TK Vốn cam kết - Z : 965

Có TK Vốn góp - Z : 965

3.2. KẾ TOÁN TĂNG, GIẢM VỐN TRONG CÔNG TY CỔ PHẦN

3.2.1. Các trường hợp tăng, giảm vốn trong công ty cổ phần

Trong quá trình hoạt động của mình, công ty cổ phần có thể phát sinh các nghiệp vụ làm tăng, giảm vốn cổ phần như sau:

- Tăng vốn bằng cách cổ đông hiện có góp thêm vốn.
- Tăng vốn bằng cách phát hành cổ phần bổ sung.
- Tăng vốn do điều chuyển từ vốn chủ sở hữu khác.
- Giảm vốn để lành mạnh hoá tình hình tài chính.
- Giảm vốn để bình ổn giá cổ phần trên thị trường.
- Giảm vốn do mua lại cổ phần của cổ đông.
- Giảm vốn do mua lại cổ phần để huỷ bỏ.
- Giảm vốn do hoàn trả bớt vốn cho cổ đông.

Kế toán tăng, giảm vốn trong công ty cổ phần cần thực hiện đúng các nguyên tắc kế toán chung, đồng thời tuân thủ chặt chẽ các quy định pháp lý hiện hành về tăng, giảm vốn.

3.2.2. Kế toán tăng vốn trong công ty cổ phần

3.2.2.1. Kế toán tăng vốn bằng cách gọi thêm vốn góp của cổ đông hiện có

Theo quyết định của Đại hội đồng cổ đông, Công ty cổ phần có thể tiến hành tăng vốn bằng cách huy động thêm vốn góp của các cổ đông hiện có. Công việc này có thể được thực hiện theo một trong các cách sau:

- Thu hồi cổ phiếu, sau đó phát hành cổ phiếu mới với mệnh giá cổ phần cao hơn.

- Thu hồi cổ phiếu, sau đó đóng dấu mệnh giá cổ phần mới cao hơn.

- Cấp bổ sung cổ phiếu cho cổ đông tương ứng với số cổ phần tăng thêm.

Số vốn tăng thêm này các cổ đông phải góp bổ sung tương ứng với số cổ phần mà mình nắm giữ.

Việc tăng vốn bằng cách huy động thêm vốn góp của cổ đông hiện tại được thực hiện theo quy trình kế toán sau:

- Phản ánh số vốn cổ phần mà cổ đông cam kết góp thêm:

Nợ TK Phải thu cổ đông góp vốn

Có TK Vốn cổ phần đăng ký mua

- Phản ánh số vốn mà cổ đông đã góp:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, Vật liệu, Hàng hoá, TSCĐ...

Có TK Phải thu cổ đông góp vốn

- Kế toán kết chuyển số vốn đăng ký thành vốn cổ phần của công ty khi các cổ đông đã thực hiện góp vốn:

Nợ TK Vốn cổ phần đăng ký mua

Có TK Vốn cổ phần

3.2.2.2. Kế toán tăng vốn bằng cách phát hành cổ phần bổ sung

Giải pháp tăng vốn cũng như kế toán nghiệp vụ tăng vốn bằng cách phát hành cổ phiếu bổ sung được thực hiện không giống nhau ở mỗi quốc gia tuỳ thuộc vào các quy định về kế toán và các quy định pháp lý về công ty cổ phần, thị trường chứng khoán, quy định về phát hành và quản lý cổ phiếu...

Tại Úc, khi phát hành cổ phần mới, các cổ đông sẽ được ưu tiên mua cổ phần mới tương ứng với tỷ lệ cổ phần mà họ đang nắm giữ. Quyền này của cổ đông có thể được quy định trong điều lệ công ty hoặc trong điều lệ phát hành. Khi ban giám đốc công ty quyết định sử dụng quyền phát hành để tăng vốn thì tất cả các cổ đông sẽ được gửi thư mời mua cổ phần mới của công ty theo mức giá thiết lập ban đầu (*set price*).

Ví dụ: Một nhà đầu tư đang nắm giữ 500 cổ phần thường trong công ty Pedic, được thông báo quyền mua cổ phần theo tỷ lệ 1/5 (cứ 5 cổ phần đang nắm giữ thì được phân phối 1 cổ phần mới - *1 for 5 rights issue*) với giá 0,5/cổ phần. Giá của cổ phần trên thị trường hiện tại là 1,22. Nhà đầu tư quyết định thực hiện mua số cổ phần được công ty phân phối. Bút toán nhật ký như sau:

BT 1) Phản ánh quyền mua cổ phần

Nợ TK Quyền mua cổ phần (Allotment of shares): 5.000

Có TK Vốn cổ phần (Paid-up ordinary capital): 5.000

BT 2) Phản ánh việc thực hiện quyền mua cổ phần

Nợ TK TGNH (Cash at bank): 5.000

Có TK Quyền mua cổ phần (Allotment of shares): 5.000

Ở Việt Nam, việc tăng vốn bằng cách phát hành cổ phần mới phải được sự cho phép của cơ quan nhà nước có thẩm quyền (*Uỷ ban Chứng khoán Nhà nước - Bộ Tài chính*). Việc phát hành cổ phần mới có thể bao gồm 3 trường hợp: Giá phát hành bằng mệnh giá, giá phát hành

lớn hơn mệnh giá và giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá. Về mặt kế toán, khi tăng vốn bằng cách phát hánh cổ phần mới, kế toán phản ánh các bút toán sau:

- Phản ánh tổng số vốn cổ phần cổ đông cam kết mua:

Nợ TK Phải thu cổ đông góp vốn

Có TK Vốn đăng ký mua

- Phản ánh số vốn mà cổ đông đã góp theo cam kết:

Nợ TK Tiền, Hàng hoá, TSCĐ

Có TK Phải thu cổ đông góp vốn

- Kế toán kết chuyển số vốn đăng ký mua thành vốn cổ phần của công ty khi cổ đông đã thực hiện góp vốn:

+ Nếu giá phát hành bằng với mệnh giá cổ phần:

Nợ TK Vốn đăng ký mua

Có TK Vốn góp

+ Nếu giá phát hành lớn hơn mệnh giá cổ phần:

Nợ TK Vốn đăng ký mua

Có TK Vốn góp

Có TK Thặng dư vốn

+ Nếu giá phát hành thấp hơn mệnh giá cổ phần:

Nợ TK Vốn đăng ký mua

Nợ TK Thặng dư vốn

Có TK Vốn góp

- Phản ánh các chi phí liên quan đến việc phát hành cổ phần mới:

Nợ TK Chi phí tài chính: Nếu chi phí nhỏ

Nợ TK Chi phí trả trước: Nếu chi phí lớn

Có TK Tiền mặt, TGNH

3.2.2.3. Kế toán tăng vốn do điều chuyển từ vốn chủ sở hữu khác

Trong trường hợp các nguồn vốn chủ sở hữu khác của công ty khá dồi dào, công ty có thể sử dụng để tăng vốn thay vì gọi cổ đông góp thêm vốn. Công việc này có thể được thực hiện theo các cách sau:

- Thu hồi cổ phần cũ và phát hành cổ phần mới với mệnh giá cao hơn

- Thu hồi cổ phần cũ và đóng dấu với mệnh giá cao hơn

- Cấp cho cổ đông các cổ phần mới tương ứng với tỷ lệ góp vốn

Về mặt kế toán, việc tăng vốn do điều chuyển từ các vốn chủ sở hữu khác được ghi giảm vốn CSH khác và ghi tăng vốn góp của cổ đông theo số họ được hưởng tương ứng với số vốn họ đã góp:

Nợ TK Lợi nhuận, Quỹ công ty

Có TK Vốn góp

3.2.3. Kế toán giảm vốn trong công ty cổ phần

3.2.3.1. Kế toán giảm vốn để lành mạnh hoá tình hình tài chính

Trong trường hợp công ty làm ăn thua lỗ nhưng vẫn có khả năng phục hồi và phát triển, nếu có thêm vốn thì công ty cần thực hiện giải pháp giảm vốn điều lệ để bù lỗ nhằm làm lành mạnh hoá tình hình tài chính, sau đó sẽ phát hành cổ phần mới để thu hút vốn. Việc giảm vốn có thể thực hiện theo các cách sau:

- Thu hồi cổ phiếu cũ, phát hành cổ phần mới có mệnh giá thấp hơn.

- Thu hồi cổ phiếu cũ và đóng dấu vào cổ phiếu cũ mệnh giá cổ phần thấp hơn.

Việc giảm vốn để bù lỗ nhằm làm lành mạnh hoá tình hình tài chính trước khi phát hành cổ phần mới được thực hiện theo cách sau:

Nợ TK Vốn góp

Có TK Lợi nhuận

3.2.3.2. Kế toán giảm vốn do mua lại cổ phần của cổ đông

Ở Mỹ, luật pháp cho phép công ty cổ phần được phép mua lại cổ phần do chính mình phát hành (*Share buy-backs*) vì số cổ phần được mua lại được công ty nắm giữ chứ không phải để huỷ bỏ. Do đó, số cổ phiếu mua lại được gọi là "*cổ phiếu quỹ - treasury stock*". Ở Úc, từ năm 1989 luật pháp mới cho các công ty được phép mua lại cổ phần do chính mình phát hành. Việc mua lại cổ phần do chính công ty phát hành cho phép các công ty có cơ hội để quản lý một cách có hiệu quả hơn cấu trúc tài chính của mình. Các công ty Mỹ sử dụng biện pháp mua lại cổ phần do chính công ty phát hành để bảo vệ lợi ích của công ty.

Ở Việt Nam, khi cổ đông không thống nhất với các quyết định của Đại hội đồng cổ đông thì có quyền yêu cầu công ty mua lại cổ phần của mình bằng văn bản, văn bản phải nêu rõ số lượng cổ phần từng loại, giá dự định bán. Công ty phải mua lại số cổ phần này, số cổ phần này công ty giữ lại không huỷ bỏ mà coi như cổ phần chưa bán trong tổng số cổ phần được phép phát hành.

Tuy nhiên, số cổ phần mua lại do công ty nắm giữ không được nhận cổ tức, không có quyền bầu cử, biểu quyết hay tham gia chia tài sản khi giải thể công ty.

- ***Điều kiện để thực hiện phương án mua lại cổ phiếu (cổ phiếu quỹ):*** Công ty muốn mua lại cổ phần do chính mình phát hành phải đảm bảo các điều kiện sau:

+ Công ty có phương án được Đại hội đồng cổ đông thông qua đối với trường hợp mua lại trên 10% tổng số cổ phần đã phát hành; hoặc được Hội đồng quản trị phê duyệt đối với trường hợp mua dưới 10% tổng số cổ phần đã phát hành.

+ Công ty có khả năng tài chính đảm bảo thanh toán đủ các khoản nợ và các nghĩa vụ tài chính khác của doanh nghiệp.

- ***Công ty cổ phần không được phép mua cổ phiếu quỹ trong các trường hợp sau:***

+ Công ty đang kinh doanh thua lỗ.

+ Công ty đang làm thủ tục phát hành chứng khoán để huy động thêm vốn.

+ Công ty có nợ phải trả quá hạn.

+ Tổng số nợ phải thu quá hạn lớn hơn 10% tổng số vốn của các cổ đông.

+ Công ty cổ phần chưa hội đủ yêu cầu về tăng vốn điều lệ, vốn pháp định theo quy định của pháp luật hiện hành.

+ Dùng nguồn vốn vay và vốn chiếm dụng từ các tổ chức tài chính, tín dụng, pháp nhân và cá nhân để mua cổ phiếu quỹ.

- TK sử dụng:

Để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của số cổ phiếu mà công ty mua lại của chính mình phát hành công ty cổ phần sử dụng TK *Cổ phiếu mua lại* với nội dung như sau:

+ Bên Nợ: Giá thực tế của cổ phiếu mua lại

+ Bên Có: Giá thực tế cổ phiếu mua lại được tái phát hành hoặc sử dụng (chẳng hạn trả cổ tức) hoặc huỷ bỏ.

+ Dư Nợ: Giá thực tế của cổ phiếu mua lại hiện có

Một điều cần lưu ý là tại thời điểm lập Bảng cân đối kế toán mà TK Cổ phiếu mua lại có số dư thì nó được ghi âm bên phần nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán.

- Kế toán:

+ Khi công ty hoàn tất thủ tục mua lại cổ phiếu, kế toán nhận cổ phiếu về và phản ánh số tiền thanh toán cho cổ đông theo giá thoả thuận:

Nợ TK Cổ phiếu mua lại

Có TK Tiền mặt, TGNH

+ Trong quá trình mua lại cổ phiếu các chi phí phát sinh, kế toán ghi:

Nợ TK Cổ phiếu mua lại

Nợ TK Chi phí tài chính

Có TK Tiền mặt, TGNH

Nếu chi phí phát sinh trong quá trình mua lại cổ phiếu được ghi vào TK Cổ phiếu mua lại thì khi tái phát hành số cổ phiếu đã mua lại này kế toán sẽ gặp khó khăn hơn trong quá trình tính giá gốc của số cổ phần tái phát hành (sử dụng một trong các phương pháp nhập trước - xuất trước, nhập sau - xuất trước, giá đơn vị bình quân,...). Còn nêu chi phí phát sinh trong quá trình mua lại cổ phiếu được ghi vào TK Chi phí tài chính thì khi tái phát hành số cổ phần đã mua lại trước đây kế toán tính theo giá đích danh - giá mua lại trước đây bao nhiêu, khi tái phát hành tính theo giá bấy nhiêu.

+ Khi tái phát hành số cổ phiếu mua lại, căn cứ vào giá tái phát hành và giá mua lại trước đây, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH: Giá tái phát hành

Nợ(Có) TK Thặng dư vốn: Chênh lệch giữa giá tái phát hành và giá mua lại

Có TK Cổ phiếu mua lại: Giá mua lại

+ Khi huỷ bỏ cổ phiếu mua lại, căn cứ vào mệnh giá cổ phần và giá mua lại trước đây, kế toán ghi:

Nợ TK Vốn góp: Mệnh giá của cổ phiếu bị huỷ bỏ

Nợ(Có) TK Thặng dư vốn: Chênh lệch

Có TK Cổ phiếu mua lại: Giá thực tế mua lại

+ Khi sử dụng số cổ phiếu mua lại để trả cổ tức thì căn cứ vào giá thoả thuận trả cổ tức và giá mua lại trước đây, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận: Giá thoả thuận

Nợ(Có) TK Thặng dư vốn: Chênh lệch

Có TK Cổ phiếu mua lại: Giá mua lại

- Ngoài các trường hợp trên, công ty có thể mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ ngay tại ngày mua. Tuy nhiên trong trường hợp này công ty thường phải trả cho số cổ phiếu mua lại theo giá cao hơn mệnh giá phát hành trước đây. Mục đích của việc mua lại cổ phần để huỷ bỏ có thể là nhằm thay đổi cấu trúc tài chính, thay đổi cơ cấu cổ đông nắm giữ cổ phần, liên quan đến khả năng kiểm soát và quản lý công ty.

Khi mua lại cổ phần để huỷ bỏ ngay, căn cứ vào giá mua và mệnh giá cổ phần, kế toán ghi giảm trực tiếp giá trị vốn cổ phần của công ty:

Nợ TK Vốn cổ phần: Mệnh giá của số cổ phiếu mua lại

Nợ TK Thặng dư vốn: Chênh lệch do giá mua > mệnh giá

Có TK Tiền mặt, TGNH: Số tiền chi mua thực tế

3.2.4. Kế toán một số nghiệp vụ khác

3.2.4.1. Nghiệp vụ tách cổ phần (split share)

Tách cổ phần là việc công ty cổ phần chia nhỏ mệnh giá của một cổ phần hiện tại đang lưu hành. Mệnh giá cổ phần giảm cũng sẽ làm thay đổi giá giao dịch của cổ phần. Việc tách cổ phần sẽ làm cho mệnh giá cổ phần giảm và số lượng cổ phần đang lưu hành của công ty tăng thêm. Tuy nhiên, tổng số vốn cổ phần của công ty và tỉ lệ nắm giữ cổ phần của cổ đông sẽ không thay đổi. Tách cổ phần có thể được thực hiện theo yêu cầu của các cơ quan quản lý giao dịch chứng khoán hoặc do nhu cầu của công ty nhằm thu hút các nhà đầu tư nhỏ.

Tách cổ phần có thể được thực hiện theo các tỉ lệ khác nhau phụ thuộc vào từng công ty. Ví dụ, tỉ lệ tách cổ phần là 1:10 nghĩa là một cổ phần hiện tại được tách thành 10 cổ phần mới, tỉ lệ 2:5 nghĩa là cứ 2 cổ phần hiện tại thì được tách thành 5 cổ phần mới có tổng mệnh giá bằng 2 cổ phần bị tách.

Cũng cần phân biệt nghiệp vụ tách cổ phần với tách cổ phiếu. Tách cổ phiếu là việc làm tăng số lượng cổ phiếu lưu hành theo một tỷ lệ nhất định nào đó mà không làm tăng vốn cổ phần của công ty và không làm thay đổi tỷ lệ nắm giữ cổ phần của cổ đông. Việc tách cổ phiếu sẽ làm

cho tổng giá trị của cổ phiếu theo mệnh giá giảm xuống nhưng mệnh giá cổ phần không giảm vì sau khi tách 1 cổ phiếu sẽ chứa đựng ít cổ phần hơn . Mệnh giá cổ phần chỉ giảm khi cổ phiếu được tách là loại cổ phiếu chứa đựng đúng 1 cổ phần.

Chia nhỏ cổ phiếu (*tách cổ phiếu*) và chia cổ tức bằng cổ phiếu giống nhau ở điểm chúng đều làm tăng số lượng cổ phiếu lưu hành nhưng không làm thay đổi quy mô vốn. Tuy nhiên, chia cổ tức bằng cổ phiếu sẽ làm tăng vốn cổ phần do giảm lợi nhuận và kế toán phải thực hiện việc phản ánh sự thay đổi cơ cấu vốn CSH.

Do không làm thay đổi quy mô vốn nên công ty chỉ theo dõi các thủ tục pháp lý liên quan đến quá trình tách cổ phần, cổ phiếu mà không cần phản ánh trên các sổ sách, tài khoản kế toán.

3.2.4.2. Nghiệp vụ gộp cổ phần

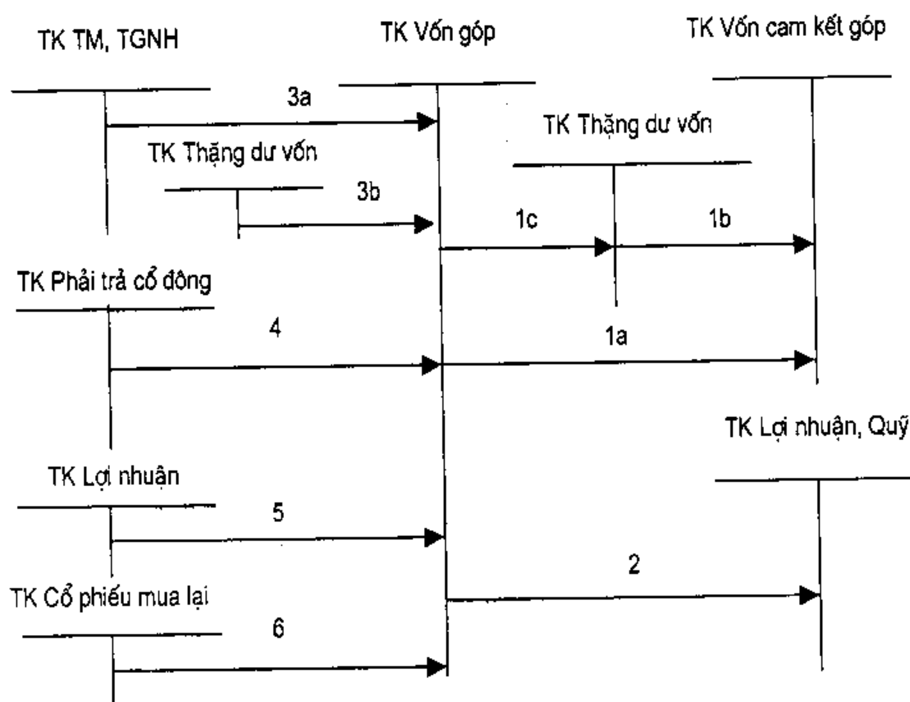
Ngược lại với tách cổ phần, gộp cổ phần là việc làm tăng mệnh giá một cổ phần của công ty bằng cách cộng gộp mệnh giá của nhiều cổ phần hiện tại với nhau. Ví dụ, công ty cổ phần có thể gộp cổ phần theo tỉ lệ 5:1, nghĩa là cứ 5 cổ phần hiện tại được gộp lại thành 1 cổ phần mới, mệnh giá cổ phần mới sẽ lớn gấp 5 lần mệnh giá cổ phần trước khi gộp.

Việc gộp cổ phần cũng không làm thay đổi tổng vốn cổ phần của công ty và tỉ lệ nắm giữ cổ phần của cổ đông. Nghiệp vụ này sẽ làm tăng giá giao dịch của cổ phần trên thị trường, tuy nhiên, mức tăng giá giao dịch của cổ phần sẽ không tương ứng với mức tăng mệnh giá sau khi gộp.

Cần phân biệt nghiệp vụ gộp cổ phần nêu trên với nghiệp vụ gộp cổ phiếu. Gộp cổ phiếu là việc làm giảm số lượng cổ phiếu đang lưu hành theo một tỷ lệ nhất định nào đó mà không làm thay đổi vốn cổ phần của công ty, có thể thực hiện gộp cổ phiếu khi một cổ đông sở hữu nhiều cổ phiếu. Gộp cổ phiếu chỉ làm tăng tổng giá trị cổ phiếu theo mệnh giá mà không làm thay đổi mệnh giá cổ phần vì sau khi gộp, cổ phiếu mới sẽ bao gồm (chứa đựng) nhiều cổ phần hơn.

Trong cả hai trường hợp này, kế toán phải điều chỉnh thông tin về số lượng cổ phiếu từng cổ đông nắm giữ trên Sổ đăng ký cổ đông mà không cần phản ánh nghiệp vụ trên tài khoản kế toán.

Sơ đồ 3.2: Sơ đồ kế toán biến động vốn trong công ty cổ phần



Chú thích:

1a. Kết chuyển vốn cam kết thành vốn góp theo mệnh giá khi cổ đông đã thực hiện góp vốn.

1b. Chênh lệch do giá phát hành lớn hơn mệnh giá cổ phần.

1c. Chênh lệch do giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá cổ phần.

2. Điều chuyển tăng vốn từ lợi nhuận và các quỹ của công ty.

3a. Mua lại số cổ phần bị giảm giá để huỷ bỏ.

3b. Chênh lệch do giá mua lại nhỏ hơn mệnh giá cổ phần.

4. Giảm vốn do hoàn trả cho cổ đông.

5. Giảm vốn do bù lỗ.

6. Huỷ bỏ số cổ phiếu đã mua lại do chính công ty phát hành trước đây.

Ví dụ: Công ty cổ phần Hoa Thiên Lý có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong năm N như sau:

1. Công ty có số lượng cổ phần đang lưu hành là 200.000, mệnh giá cổ phần là 40.000 đồng/ cổ phần.

2. Do nhu cầu đầu tư mở rộng quy mô kinh doanh, sau khi được sự thống nhất của Đại hội cổ đông bất thường, công ty phát hành mới 30.000 cổ phần với giá phát hành là 55.000 đồng/ cổ phần và đã được cổ đông góp bằng chuyển khoản. Công ty đã nhận được Giấy Báo Có của Ngân hàng.

3. Công ty mua lại trên thị trường để huỷ bỏ ngay 10.000 cổ phần với giá mua 48.000 đồng/ cổ phần. Tiền mua công ty đã thanh toán bằng tiền mặt.

4. Công ty tiếp tục phát hành thêm 20.000 cổ phần và đã được các cổ đông góp trực tiếp bằng tiền mặt với giá 52.000 đồng/ cổ phần.

5. Công ty mua lại trên thị trường để dự trữ 15.000 cổ phần với giá mua là 50.000 đồng/ cổ phần. Tiền mua lại cổ phần đã thanh toán bằng chuyển khoản. Công ty đã nhận được Giấy Báo Nợ của Ngân hàng. Chi phí mua lại (hoa hồng môi giới) đã thanh toán bằng tiền mặt cho Công ty cổ phần chứng khoán theo tỷ lệ 3% trên tổng giá trị cổ phần đã mua lại.

6. Công ty cho tái phát hành số cổ phần đã mua lại trước đây với giá phát hành là 54.000 đồng/ cổ phần. Tiền tái phát hành đã thu bằng chuyển khoản và đã nhận được giấy Báo Có của Ngân hàng.

Các nghiệp vụ trên được phản ánh trên sổ bằng các bút toán sau: (Đơn vị: 1.000.000 đ)

1a. Nợ TK Phải thu cổ đông: 1.650	*2. Nợ TK Vốn góp: 400*
Có TK Vốn cam kết: 1.650	*Nợ TK Thặng dư vốn: 80*
1b. Nợ TK TGNH: 1.650	*Có TK Tiền mặt: 480*
Có TK Phải thu cổ đông: 1.650	*3a. Nợ TK Phải thu cổ đông: 1.040*

1c. Nợ TK Vốn cam kết: 1.650	*Có TK Vốn cam kết: 1.040*
Có TK Vốn góp: 1.200	*3b. Nợ TK Tiền mặt: 1.040*
Có TK Thặng dư vốn: 450	*Có TK Phải thu cổ đông: 1.040*
4a. Nợ TK Cổ phiếu mua lại: 750	*3c. Nợ TK Vốn cam kết: 1.040*
Có TK TGNH: 750	*Có TK Vốn góp: 800*
4b. Nợ TK Cổ phiếu mua lại: 22,5	*Có TK Thặng dư vốn: 240*
Có TK Tiền mặt: 22,5	*5. Nợ TK TGNH: 810*
	Có TK Cổ phiếu mua lại: 772,5
	Có TK Thặng dư vốn: 37,5

3.3. KẾ TOÁN TĂNG, GIẢM VỐN TRONG CÔNG TY HỢP DANH

Các công ty hợp danh thường hoạt động trong những lĩnh vực: đào tạo, y tế, tư vấn pháp lý, dịch vụ kế toán, kiểm toán, dịch vụ kiểm định chất lượng... Trong quá trình tồn tại và hoạt động, các nghiệp vụ dẫn đến tăng, giảm vốn của công ty hợp danh bao gồm:

- Thành viên hiện tại góp thêm vốn.
- Tiếp nhận thành viên mới.
- Bổ sung vốn từ các vốn chủ sở hữu khác.
- Hoàn trả vốn cho thành viên.
- Dùng vốn góp để bù lỗ.

Tại Mỹ, công ty hợp danh (*Partnership*) là một doanh nghiệp gồm hai hoặc nhiều thể nhân điều hành hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận dưới danh nghĩa đồng sở hữu. Công ty hợp danh ra đời và hoạt động trên cơ sở hợp đồng giữa các thể nhân. Điểm yếu của công ty hợp danh là do hạn chế về số lượng thành viên nên việc huy động vốn với quy mô lớn thường

khó thực hiện. Công ty hợp danh bị chấm dứt hoạt động trong các trường hợp như: phá sản, một thành viên bị tử vong hay một thành viên bị mất năng lực ký kết hợp đồng. Các nghiệp vụ ảnh hưởng đến biến động vốn trong công ty hợp danh bao gồm: góp vốn, phân phối lãi, chuyển nhượng vốn cho thành viên khác, tiếp nhận thành viên mới, thành viên rút khỏi công ty, thành viên rút vốn và dùng vốn để bù lỗ.

Phương pháp kế toán các trường hợp tăng, giảm vốn trong công ty hợp danh được thực hiện tương tự như trong công ty trách nhiệm hữu hạn.

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Chương 3 đã trình bày những vấn đề liên quan đến tăng, giảm vốn trong các loại hình công ty, cụ thể bao gồm:

1. *Các trường hợp tăng, giảm vốn và những vấn đề về mặt tài chính cũng như phương pháp kế toán các trường hợp tăng, giảm vốn trong công ty TNHH.*
2. *Các trường hợp tăng, giảm vốn và những vấn đề về mặt tài chính cũng như phương pháp kế toán các trường hợp tăng, giảm vốn trong công ty cổ phần.*
3. *Các trường hợp tăng, giảm vốn và những vấn đề về mặt tài chính cũng như phương pháp kế toán các trường hợp tăng, giảm vốn trong công ty hợp danh.*

Chương 4

KẾ TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN TRONG CÁC CÔNG TY

4.1. XÁC ĐỊNH LỢI NHUẬN

Lợi nhuận (lãi) là phần giá trị dôi ra sau khi bù đắp tất cả các khoản chi phí kinh doanh của công ty. Lợi nhuận của doanh nghiệp được hình thành từ hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD) chính của công ty và từ các hoạt động khác.

Công ty chỉ đạt được lợi nhuận khi các khoản doanh thu và thu nhập đạt được trong kinh doanh lớn hơn các khoản chi phí đã chi ra cho kinh doanh theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Kết quả của công ty được xác định như sau:

Kết quả SXKD của DN (lợi nhuận / lỗ)	=	Tổng các khoản DT và thu nhập	-	Tổng các khoản chi phí KD

Cần phân biệt lợi nhuận kế toán với lợi nhuận chịu thuế của doanh nghiệp. Lợi nhuận kế toán được xác định trên cơ sở ghi nhận các chi phí và doanh thu theo quy định của các chuẩn mực và nguyên tắc của kế toán tài chính. Ngược lại, lợi nhuận chịu thuế được xác định theo quy định của luật thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN). Thông thường lợi nhuận chịu thuế thu nhập thường lớn hơn lợi nhuận kế toán do một số khoản chi phí được kế toán tài chính ghi nhận nhưng lại không được luật thuế TNDN công nhận. Ví dụ về các khoản chi phí này bao gồm: các khoản chi phí vượt quá định mức cho phép, các khỏan chi phí không đầy đủ hóa đơn, chứng từ, sự khác nhau về phương pháp khấu hao TSCĐ áp dụng trong kế toán tài chính và kế toán thuế,... Các khoản doanh thu, thu nhập và chi phí được sử dụng để xác định lợi nhuận kế toán của doanh nghiệp bao gồm:

4.1.1. Các khoản doanh thu và thu nhập

Theo Chuẩn mực kế toán quốc tế số 18 (IAS18): Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu. Doanh thu được ghi nhận khi thỏa mãn các điều kiện quy định của chuẩn mực này. Doanh thu và thu nhập để xác định lợi nhuận (lỗ) kế toán của các công ty bao gồm:

- Doanh thu bán hàng thuần là phần còn lại của doanh thu bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ bao gồm cả trợ giá, phụ thu, phụ trội mà doanh nghiệp được hưởng sau khi trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và doanh thu hàng bán bị trả lại.

- Đối với các hàng hoá, dịch vụ doanh nghiệp dùng để trao đổi, biếu, tặng thì doanh thu được xác định theo giá bán trên thị trường của các loại sản phẩm, hàng hóa tương đương.

- Đối với các sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra được đem sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp thì doanh thu được xác định theo giá nội bộ hoặc theo giá thành sản xuất của doanh nghiệp.

- Doanh thu gia công hàng hóa bao gồm cả tiền công, nhiên liệu, động lực, vật liệu phụ và chi phí khác phục vụ cho việc gia công hàng hoá. Ngoài ra, doanh thu của doanh nghiệp còn bao gồm các khoản thu từ cho thuê tài sản, từ kinh doanh bất động sản, v.v..

Ngoài các khoản doanh thu trên, các khoản doanh thu và thu nhập khác của doanh nghiệp bao gồm:

Lãi từ mua, bán chứng khoán.

Các khoản lãi tiền gửi, lãi cho vay vốn, lãi bán hàng trả chậm.

Các khoản lãi thu được từ bán ngoại tệ, từ chênh lệch tỷ giá ngoại tệ phát sinh trong kỳ.

Chiết khấu thanh toán được hưởng khi mua hàng trả tiền trước thời gian quy định.

Thu nhập từ chuyển nhượng tài sản, thanh lý tài sản:

Thu về tiền phạt vi phạm hợp đồng kinh tế .

Các khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ.

Các khoản thu nhập từ tiêu thụ phế liệu, phế phẩm, quà biếu, quà tặng bằng hiện vật, bằng tiền của các tổ chức, cá nhân,....

Thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xoá sổ.

Thu từ bán vật tư, hàng hoá, tài sản dôi thừa, bán CCDC đã phân bổ hết giá trị, bị hư hỏng hoặc không cần sử dụng.

Thu từ được giảm các khoản thuế phải nộp Nhà nước (trừ thuế thu nhập doanh nghiệp).

Các khoản thu nhập của những năm trước bị bỏ sót hay quên ghi sổ kế toán năm nay mới phát hiện ra...

4.1.2. Các khoản chi phí

Các khoản chi phí kinh doanh của doanh nghiệp dùng để xác định lợi nhuận (lỗ) kế toán gồm:

Giá vốn của các loại sản phẩm, hàng hóa tiêu thụ trong kỳ.

Các chi phí bán hàng và chi phí quản lý SXKD bao gồm các khoản tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp có tính chất lương trả cho người lao động tham gia vào hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, chi phí vật tư, văn phòng phẩm, chi phí dịch vụ mua ngoài. Không tính vào chi phí này các khoản tiền lương, tiền công và các khoản trích theo lương của CNSX đã được tính vào giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ.

Chi phí mua bán chứng khoán kể cả tổn thất trong đầu tư (nếu có).

Lỗ do nhượng bán ngoại tệ, chênh lệch tỷ giá ngoại tệ phát sinh trong kỳ và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại ngoại tệ cuối kỳ của nợ phải thu, nợ phải trả dài hạn (không bao gồm chênh lệch tỷ giá ngoại tệ thuộc vốn vay để đầu tư XDCB khi chưa đưa công trình vào sử dụng hoặc vốn vay bằng ngoại tệ để góp vốn liên doanh).

Chi phí về lãi tiền vay phải trả (không bao gồm lãi tiền vay dài hạn để XDCB khi công trình chưa đưa vào sử dụng).

Chi phí chiết khấu thanh toán cho người mua hàng khi thanh toán tiền trước hạn.

Các khoản dự phòng giảm giá chứng khoán, dự phòng giảm giá hàng tồn kho,

Chi phí khác liên quan đến hoạt động đầu tư ra ngoài doanh nghiệp,

Giá trị còn lại của TSCĐ khi nhượng bán và thanh lý.

Chi phí nhượng bán và thanh lý TSCĐ.

Giá trị tổn thất thực tế sau khi đã giảm trừ tiền đền bù của người phạm lỗi và tổ chức bảo hiểm, giá trị phế liệu thu hồi (nếu có) và số đã bù đắp bằng quỹ dự phòng tài chính.

Chi phí cho việc thu hồi các khoản nợ đã xóa sổ kế toán.

Các khoản tiền bị phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế.

Chi phí để thu tiền phạt.

Các khoản chi phí bất thường khác...

4.2. KẾ TOÁN PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN

Phân phối lợi nhuận là việc công ty phân chia số lợi nhuận kinh doanh đạt được trong kỳ nhằm thỏa mãn lợi ích cho các bên liên quan và đảm bảo sự phát triển của công ty. Các bên được hưởng lợi nhuận đạt được của công ty bao gồm nhà nước, doanh nghiệp và các chủ sở hữu. Ngân sách nhà nước thu được phần lợi nhuận đạt được trong năm của công ty dưới hình thức thuế TNDN mà các công ty phải nộp. Phần lợi nhuận sau khi nộp thuế được gọi là lợi nhuận để lại cho doanh nghiệp. Tùy theo quy định ghi trong điều lệ của từng doanh nghiệp, số lợi nhuận này được sử dụng một phần để trích lập các quỹ doanh nghiệp. Thông thường, các quỹ được hình thành từ việc trích lập lợi

nhuận để lại của doanh nghiệp gồm quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, quỹ khen thưởng và phúc lợi. Phần lợi nhuận được sử dụng để trích các quỹ của doanh nghiệp đóng vai trò quan trọng trong việc bảo đảm an toàn tài chính và tạo động lực cho sự phát triển của mỗi doanh nghiệp. Sau khi trích lập các quỹ, phần lợi nhuận còn lại được chia cho các chủ sở hữu dưới hình thức chia lãi trong công ty TNHH hoặc chia cổ tức trong công ty cổ phần. Công ty chỉ chia lợi nhuận cho các chủ sở hữu khi kinh doanh có lãi. Trong những năm có lãi nếu cần vốn để mở rộng sản xuất kinh doanh các công ty có thể dùng số lợi nhuận định chia cho các chủ sở hữu để bổ sung vào vốn. Các chủ sở hữu thường sẵn sàng chấp nhận phương án này vì họ hy vọng lợi nhuận được chia ở các kỳ sau sẽ cao hơn.

Trình tự phân phối lợi nhuận của công ty được xác định sau khi báo cáo quyết toán được duyệt như sau:

a. Bù đắp các khoản lỗ kinh doanh của các năm trước.

b. Nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo luật định.

c. Trích lập các quỹ chuyên dùng: quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm, quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi.

d. Chia lãi cho các chủ sở hữu (thành viên góp vốn, cổ đông).

Trong thực tế, việc phân phối lợi nhuận được tiến hành đều đặn trong năm theo kế hoạch phân phối lợi nhuận căn cứ vào kế hoạch lợi nhuận. Khi báo cáo quyết toán năm được duyệt, căn cứ vào số lợi nhuận chính thức được công nhận và số lợi nhuận đã tạm phân phối, công ty tiến hành điều chỉnh số lợi nhuận đã phân phối theo số lợi nhuận được phân phối chính thức.

4.2.1. Tài khoản sử dụng

Thông thường lợi nhuận của doanh nghiệp chỉ được phân phối chính thức khi báo cáo quyết toán được duyệt vào đầu năm sau. Do kế toán phải phản ánh lợi nhuận năm trước trên sổ kế toán năm sau đồng

thời với lợi nhuận đạt được của năm hiện tại và tình hình phân phối theo kế hoạch số lợi nhuận đạt được trong năm. Các tài khoản được sử dụng để hạch toán và phân phối lợi nhuận là TK "Lợi nhuận năm trước" và TK "Lợi nhuận năm nay".

- TK "Lợi nhuận năm trước": dùng để phản ánh kết quả kinh doanh, tình hình phân phối kết quả và số lãi chưa phân phối của năm trước trên sổ kế toán năm sau.

Nội dung phản ánh trên tài khoản này như sau:

Bên Nợ: phản ánh số lợi nhuận được phân phối cho các đối tượng

Bên Có: điều chỉnh giảm số lợi nhuận phân phối thừa

Dư Có: Số lợi nhuận năm trước chưa phân phối trên sổ kế toán năm nay.

- TK "Lợi nhuận năm nay" được sử dụng để phản ánh kết quả kinh doanh, tình hình phân phối kết quả và số lãi chưa phân phối của năm hiện tại.

Nội dung phản ánh trên tài khoản này như sau:

Bên Nợ: phản ánh số lợi nhuận được phân phối cho các đối tượng

Bên Có: điều chỉnh giảm số lợi nhuận phân phối thừa

Dư Có: Số lợi nhuận năm nay chưa phân phối trên sổ kế toán năm nay.

- TK "Lợi nhuận tích lũy" dùng để phản ánh số hiện có và sự biến động của số lợi nhuận tích lũy giữ lại hàng năm của doanh nghiệp. Số lợi nhuận tích lũy được giữ lại từ khi doanh nghiệp bắt đầu kinh doanh có lãi. Theo quyết định của Hội đồng quản trị hoặc Ban giám đốc doanh nghiệp, một phần lợi nhuận sau thuế hàng năm có thể được tích lũy để dự phòng bù đắp rủi ro, bổ sung vốn kinh doanh, ...

Nội dung phản ánh trên TK "Lợi nhuận tích lũy":

Bên Nợ: Số lợi nhuận tích lũy giảm.

Bên Có: Số lợi nhuận tích lũy tăng.

Dư Có: Số lợi nhuận tích lũy hiện có.

4.2.2. Kế toán phân phối lợi nhuận trong công ty trách nhiệm hữu hạn

Công ty TNHH một thành viên có chủ sở hữu là một tổ chức nên việc phân phối lợi nhuận trong các công ty này được thực hiện theo quy định của chủ sở hữu trong cơ chế tài chính áp dụng đối với các công ty này. Trình tự phân phối lợi nhuận và các bút toán ghi sổ tương tự như phân phối lợi nhuận trong các doanh nghiệp nhà nước. Trong công ty TNHH nhiều thành viên, các chủ sở hữu cùng góp vốn kinh doanh và hưởng lợi nhuận hoặc chịu lỗ theo tỷ lệ vốn góp nên phần lợi nhuận còn lại của công ty sau khi nộp thuế TNDN và trích lập các quỹ theo điều lệ công ty được chia cho các chủ sở hữu theo tỷ lệ vốn góp của mỗi thành viên.

Trong năm tài chính, theo kế hoạch lợi nhuận được xác định từ đầu năm, hàng tháng (quý) công ty tạm phân phối lợi nhuận đạt được để nộp thuế, trích lập các quỹ và chia cho các thành viên. Nguyên tắc tạm phân phối là không được phân phối và sử dụng quá số lợi nhuận thực tế đạt được của niên độ kế toán. Khi quyết toán năm được duyệt, kế toán phải thanh toán các khoản đã tạm phân phối trong năm.

Hạch toán tạm phân phối lợi nhuận theo kế hoạch ở công ty TNHH được thực hiện như sau:

- Hàng tháng (quý), căn cứ thông báo của cơ quan thuế về số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo kế hoạch, kế toán ghi:

Nợ TK "Lợi nhuận năm nay" *Có TK "Thuế TNDN phải nộp"*	*Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải tạm nộp*

- Tạm trích lập các quỹ doanh nghiệp:

Nợ TK "Lợi nhuận năm nay" *Có TK "Các quỹ DN"*	*Số LN trích quỹ DN*

- Tạm chia lãi cho các thành viên góp vốn theo tỷ lệ vốn góp của mỗi thành viên:

Nợ TK "Lợi nhuận năm nay" *Có TK "Tiền mặt", "TGNH"* *Có TK "LN phải trả"*	*Số tiền lãi tạm chia.*

Cuối năm, kế toán kết chuyển số lợi nhuận chưa phân phối năm nay sang TK "Lợi nhuận năm trước"

Nợ TK "Lợi nhuận năm nay" *Có TK "Lợi nhuận năm trước"*	*Số lợi nhuận chưa phân phối trên TK "Lợi nhuận năm nay"*

Sang đầu năm sau (N+1), khi quyết toán năm (N) được duyệt, kế toán xác định các khoản được phân phối cho các mục đích.

So sánh số được phân phối với số đã tạm phân phối trong năm:

- Nếu số tạm nộp, tạm phân phối nhỏ hơn số phải nộp, được phân phối thực tế, kế toán phản ánh số phải nộp, được phân phối bổ sung:

+ Phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp thêm, kế toán ghi:

Nợ TK "Lợi nhuận năm trước" *Có TK "Thuế TNDN phải nộp"*	*Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp bổ sung.*

+ Số lãi trích lập thêm vào các quỹ doanh nghiệp:

Nợ TK "Lợi nhuận năm trước" *Có TK "Các quỹ DN"*	*Số lợi nhuận trích lập thêm các quỹ.*

+ Bổ sung thêm vốn kinh doanh từ lợi nhuận:

Nợ TK "Lợi nhuận năm trước" *Có TK "Vốn kinh doanh"*	*Số vốn kinh doanh được bổ sung từ lợi nhuận.*

+ Phản ánh số lãi chi thêm cho các thành viên góp vốn:

Nợ TK "Lợi nhuận năm trước" *Có TK "Tiền mặt", "TGNH"* *Có TK "Phải trả khác"*	*Số tiền lãi chia thêm.*

- Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp lớn hơn số phải nộp thực tế, kế toán ghi giảm số thuế TNDN phải nộp:

Nợ TK "Thuế TNDN phải nộp" *Có TK "Lợi nhuận năm trước"*	*Chênh lệch số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp lớn hơn.*

Số thuế đã nộp được chuyển thành số thuế nộp cho kỳ sau.

- Nếu doanh nghiệp được cơ quan có thẩm quyền cho miễn, giảm:

Nợ TK "Thuế TNDN phải nộp" *Có TK "Lợi nhuận năm trước"*	*Số thuế thu nhập doanh nghiệp được miễn giảm.*

- Nếu các khoản trích lập quỹ, bổ sung vốn kinh doanh lớn hơn số thực tế được trích, kế toán ghi giảm số đã trích lập bằng bút toán:

Nợ TK "Các quỹ DN" *Có TK "Lợi nhuận năm trước"*	*Số lợi nhuận trích quỹ thừa*

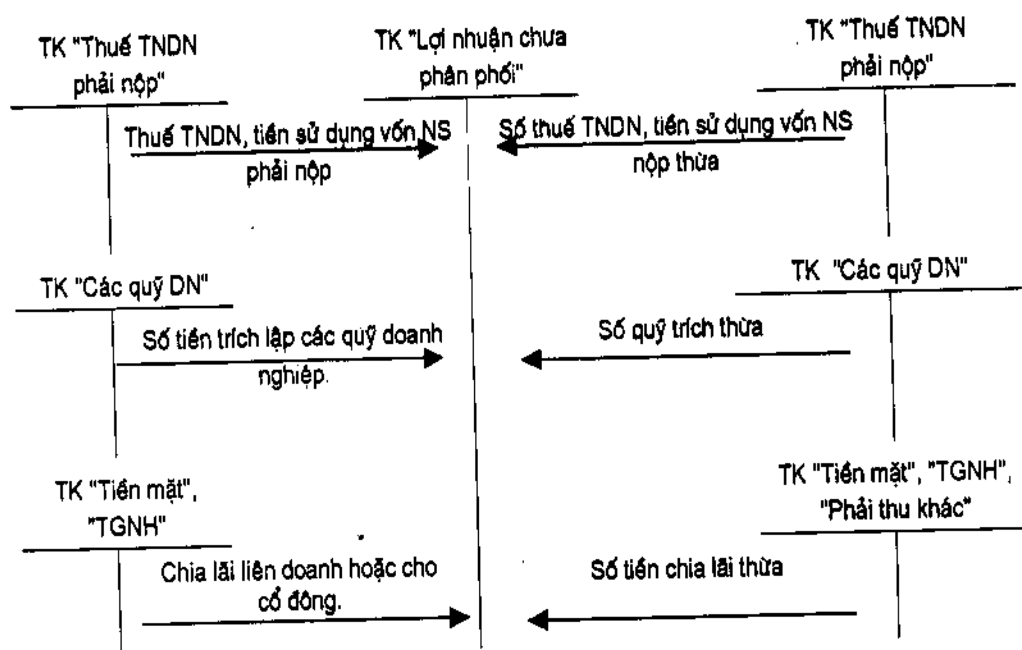
- Trường hợp số tiền chia liên doanh, chia lãi cho các thành viên góp vốn lớn hơn số thực tế được chia, kế toán chuyển thành khoản phải thu hoặc chuyển sang số tạm chia của năm nay (N+1).

+ Nếu chuyển thành số phải thu, kế toán ghi:

Nợ TK "Phải thu khác" *Có TK "Lợi nhuận năm trước"*	*Số lợi nhuận chia thừa phải thu hồi.*

+ Nếu chuyển thành số tạm chia của năm nay:

Nợ TK "Lợi nhuận năm nay" *Có TK "Lợi nhuận năm trước"*	*Số thu nhập tạm chia năm nay.*



Sơ đồ 4.1. Kế toán phân phối lợi nhuận ở công ty TNHH

Ví dụ 4.1. Một công ty TNHH có 3 thành viên A, B, C với số vốn góp lần lượt là: 400, 500 và 600. Tình hình thu nhập và phân phối thu nhập của công ty như sau (ĐV: 1.000 đ):

Năm N:

Tạm nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo thông báo của cơ quan thuế: 200.000.

Tạm trích quỹ doanh nghiệp 150.000. trong đó:

Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm:70.000,

Quỹ khen thưởng, phúc lợi: 80.000,

Tạm chia lợi nhuận cho các thành viên góp vốn: 200.000.

Năm N+1

Quyết toán năm N được duyệt xác định số lợi nhuận thực tế của năm N là: 650.000.

Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp là: 208.000.

Số lợi nhuận bổ sung lợi nhuận tích lũy 80.000.

Số lợi nhuận trích lập các quỹ doanh nghiệp là: 142.000.

Trong đó:

Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm: 65.000,

Quỹ khen thưởng, phúc lợi: 77 .000,

Số tiền lãi được chia cho các thành viên góp vốn là: 220.000, doanh nghiệp đã chia bổ sung số thiếu bằng TGNH.

Các bút toán ghi sổ như sau:

Năm N:

BT1, phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp:

Nợ TK "LN năm nay": 200.000.

Có TK "Thuế TNDN phải nộp": 200.000.

BT2, phản ánh trích lập các quỹ doanh nghiệp:

Nợ TK "LN năm nay": 147.000.

Có TK "Quỹ dự phòng TC": 70.000

Có TK "Quỹ KT, PL": 77.000

BT3, tạm chia lợi nhuận cho các thành viên góp vốn

Nợ TK "LN năm nay": 200.000

Có TK "Phải trả TV A": 80.000

Có TK "Phải trả TV B": 100.000

Có TK "Phải trả TV C": 120.000

Năm N+1

Căn cứ vào số lợi nhuận được duyệt theo quyết toán, kế toán lập bảng phân phối lợi nhuận như sau:

BẢNG PHÂN PHỐI LỢI NHUẬN NĂM N

Chỉ tiêu	Số được phân phối	Số tạm phân phối	Số phân phối bổ sung
Thuế TNDN	208.000	200.000	8.000
Bổ sung lợi nhuận tích lũy	80.000	-	80.000
Quỹ dự phòng tài chính	65.000	70.000	- 5.000
Quỹ khen thưởng, phúc lợi	77.000	77.000	-
Chia cho các thành viên góp vốn	220.000	200.000	20.000
Thành viên A	88.000	80.000	8.000
Thành viên B	110.000	100.000	10.000
Thành viên C	132.000	120.000	12.000
Cộng	**650.000**	**550.000**	**100.000**

Căn cứ vào kết quả tính toán, kế toán ghi các bút toán:

BT1, phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp bổ sung:

Nợ TK "LN năm trước": 8.000.

Có TK "Thuế TNDN phải nộp": 8.000.

BT2, phản ánh số lợi nhuận bổ sung lợi nhuận tích lũy:

Nợ TK "LN năm trước": 80.000

Có TK "LN tích lũy": 80.000

BT3, điều chỉnh số lợi nhuận đã trích thừa cho các quỹ doanh nghiệp:

Nợ TK "Quỹ dự phòng TC": 5.000

Nợ TK "Quỹ KT, PL": 3.000

Có TK "LN năm trước":8.000

BT4, chia bổ sung lợi nhuận cho các thành viên góp vốn bằng TGNH:

Nợ TK "LN năm trước": 20.000

Có TK "Phải trả TV A": 8.000

Có TK "Phải trả TV B": 10.000

Có TK "Phải trả TV C": 12.000

4.3. KẾ TOÁN CHIA CỔ TỨC TRONG CÔNG TY CỔ PHẦN

4.3.1. Các vấn đề chung về chia cổ tức trong công ty cổ phần

Cổ tức là phần lợi nhuận được chia cho các cổ đông của công ty cổ phần. Chia cổ tức trong công ty cổ phần là vấn đề được các nhà đầu tư quan tâm, đặc biệt đối với các nhà đầu tư ngắn hạn. Về nguyên tắc công ty chỉ được chia cổ tức khi có lợi nhuận và việc trả cổ tức không làm ảnh hưởng đến tình hình tài chính và khả năng thanh toán của công ty. Như vậy công ty sẽ chỉ chia cổ tức khi có lãi và khi nhu cầu vốn kinh doanh của công ty được thỏa mãn. Nếu trong thời gian dài công ty không chia cổ tức hoặc chia ở mức thấp hơn so với các công ty khác, các nhà đầu tư sẽ bán cổ phiếu đang nắm giữ để mua cổ phiếu của các công ty có mức cổ tức cao hơn. Việc bán tháo cổ phiếu như vậy sẽ làm giảm giá cổ phiếu của công ty và tạo cơ hội cho các đối thủ cạnh tranh thôn tính hoặc giành quyền kiểm soát công ty. Ngược lại, nếu công ty thường xuyên duy trì mức cổ tức cao hơn số lợi nhuận mà công ty đạt được thì khả năng thiếu hụt vốn kinh doanh là khó tránh khỏi. Để tránh hiện tượng này, các nhà quản trị phải thực hiện chính sách cổ tức ổn định, hoặc thận trọng khi thay đổi chính sách cổ tức. Tùy theo điều kiện cụ thể và tình hình tài chính của công ty để các nhà quản trị quyết định thời gian chia cổ tức, mức chia cổ tức và phương thức chia cổ tức. Việc chia cổ tức của công ty do Hội đồng quản trị quyết định nhưng phải đáp ứng được yêu cầu phát triển SXKD của công ty đồng thời bảo đảm được quyền lợi của các cổ đông.

Có 4 thời điểm cần chú ý khi trả cổ tức trong công ty cổ phần là ngày công bố chia cổ tức, ngày lập danh sách, ngày khóa sổ và ngày thanh toán cổ tức.

Ngày công bố chia cổ tức (declaration date) là ngày Hội đồng quản trị của công ty thông báo việc công ty sẽ chia cổ tức. Đồng thời với công bố chia cổ tức, ngày khóa sổ danh sách cổ đông được chia cổ tức, ngày lập danh sách và ngày trả cổ tức cũng được đưa ra trong thông báo này.

Ở Mỹ quy định, nếu chia cổ tức bằng tiền hoặc tài sản thì bút toán ghi sổ trong ngày này là ghi nợ TK "Lợi nhuận chưa phân phối" và ghi Có TK "Cổ tức phải trả". Nếu chia cổ tức bằng cổ phiếu, do không có sự thay đổi về tài sản và công nợ phát sinh trong ngày chia cổ tức nên các bút toán ghi sổ thường được thực hiện vào ngày công ty phát hành cổ phiếu.

Ngày khóa sổ (ex – dividend date) còn gọi là ngày chốt danh sách cổ đông được chia cổ tức. Các cổ đông phải có tên trong sổ danh sách cổ đông trong ngày này mới được nhận cổ tức. Ở Mỹ quy định, thời gian từ khi mua cổ phiếu đến khi được đưa tên vào danh sách cổ đông của công ty thông thường là 3 ngày làm việc nên muốn được nhận cổ tức thì cổ đông phải mua cổ phiếu trước ngày khóa sổ 3 ngày. Theo nguyên tắc ghi nhận doanh thu, cổ tức được ghi nhận vào ngày công bố chia cổ tức chứ không phải vào ngày lập danh sách, ngày khóa sổ hay ngày thanh toán, do vậy người được nhận cổ tức phải là những người có tên trong danh sách tại ngày công bố chia cổ tức. những người mua cổ phiếu sau ngày này sẽ phải trả tiền cho cả phần cổ tức mà họ sẽ nhận. Các cổ đông mua cổ phiếu trong hoặc sau ngày khóa sổ sẽ không được nhận cổ tức mà người nhận cổ tức khi đó sẽ là người bán. Vì vậy vào ngày khóa sổ giá thị trường của cổ phiếu thường giảm xuống tương đương với số cổ tức được chia do các cổ đông nhận cổ tức đã được xác định. Ngày khóa sổ phải được công bố trên các phương tiện thông tin đại chúng để các cổ đông biết. ở Mỹ ngày khóa sổ được công bố trên nhật báo "The Wall Street Journal" trong phần liệt kê ngày khóa sổ của các loại cổ phiếu.

Ngày lập danh sách (date of record) là ngày công ty công ty xem xét và lập danh sách các cổ đông được chia cổ tức. Các cổ đông nắm giữ

cổ phiếu trước ngày khóa sổ sẽ được đưa vào danh sách cổ đông được chia cổ tức. Ở các nước, ngày lập danh sách được quy định thông thường sau ngày công bố chia cổ tức từ 2 đến 3 tuần. Đây là khoảng thời gian cần thiết để lập danh sách các cổ đông được chia cổ tức.

Ngày thanh toán (date of payment) là ngày do Hội đồng quản trị của công ty quyết định, thông thường ngày thanh toán cổ tức sau ngày thông báo từ 4 đến 6 tuần.

Ví dụ các thời điểm trong quá trình chia cổ tức được quy định ở 1 công ty như sau:

	Ngày công bố chia cổ tức	Ngày khóa sổ	Ngày lập danh sách	Ngày thanh toán cổ tức
Thứ	Thứ tư	Thứ sáu	Thứ tư	Thứ sáu
Ngày	27/7/2005	5/8/2005	10/8/2005	9/9/2005

Ngày 27/7/2005 là ngày công ty công bố sẽ chia cổ tức cho các cổ đông vào ngày 10/9/2005. Chỉ những cổ đông có tên trong danh sách cổ đông của công ty trước ngày 10/8/2005 mới được nhận cổ tức. Như vậy, để được nhận cổ tức, cổ đông phải mua cổ phiếu của công ty trước ngày khóa sổ 6/8/2004, trước ngày lập danh sách 2 ngày làm việc.

Trình tự chia cổ tức khi có các loại cổ phần khác nhau được minh họa bằng các ví dụ sau:

Ví dụ 4.2: Giả sử một công ty đang lưu hành 2 loại CP với số lượng như sau:

10.000 CPUĐ cổ tức 5%, mệnh giá 10.000 đ và 40.000 CPPT mệnh giá 5.000 đ.

Trường hợp 1:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000 đ, CPUĐ thuộc loại tích lũy cổ tức không dự phần. Hai năm trước chưa chia cổ tức.

Trong trường hợp này, trước hết công ty phải tính cổ tức đầu tiên trả cho CPUĐ trong 2 năm chưa chia sau đó cho năm hiện tại. Phần lợi nhuận còn lại được chia cho CPPT.

Trình tự chia cổ tức:

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPUĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ hai năm trước	100.000 * 5% * 3 năm	10.000	
2	Chia cổ tức cho CPUĐ trong năm	100.000 * 5%	5.000	
3	Chia cổ tức cho CPPT	28.000 - 15.000		13.000
	Cộng		15.000	13.000

Trường hợp 2:

Số lợi nhuận chia cổ tức vẫn như trên. CPUĐ không tích lũy cổ tức và không dự phần. Hai năm trước chưa chia cổ tức.

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPUĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ	100.000 * 5%	5.000	
2	Chia cổ tức cho CPPT	28.000 - 5.000		23.000
	Cộng		5.000	23.000

Trường hợp 3:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000 đ. CPUĐ không tích lũy cổ tức và dự phần tối đa 4%. Trình tự chia cổ tức:

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPUĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ	100.000 * 5%	5.000	
2	Chia cổ tức cho CPPT	200.000 * 5%		10.000
3	Chia LN theo tỷ lệ tối đa 4%			
	- CPUĐ	100.000 * 4%	4.000	
	- CPPT	200.000 * 4%		8.000
4	Phần còn lại chia cho CPPT			1.000
	Cộng		9.000	19.000

Trường hợp 4 (lợi nhuận ở bước 3 không đủ chia theo tỷ lệ 4%):

Giả sử lợi nhuận chia cổ tức 21.000.000 đ, công ty phát hành 10.000 CPUĐ không tích lũy cổ tức và dự phần tối đa 4% với mệnh giá 10.000 đ/CP.

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPUĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ	100.000 * 5%	5.000	
2	Chia cổ tức cho CPPT	200.000 * 5%		10.000
3	Chia phần LN còn lại theo tỷ lệ với mệnh giá			
	CPUĐ	6.000 *100.000/300.000	2.000	
	CPPT	6.000 * 100.000/300.000		4.000
	Cộng		7.000	14.000

Trường hợp 5:

Lợi nhuận chia cổ tức 28.000.000 đ, CPUĐ tích lũy cổ tức dự phần toàn bộ. Hai năm trước chưa chia cổ tức.

Trình tự chia cổ tức:

(Đơn vị: 1.000 đ)

Bước	Nội dung	Cách tính	CPUĐ	CPPT
1	Chia cổ tức cho CPUĐ	100.000 * 5% * 2 năm	10.000	
2	Chia cổ tức cho CPUĐ trong năm	100.000 * 5%	5.000	
3	Chia cổ tức cho CPPT	200.000 * 5%		10.000
4	Chia phần còn lại 3.000 theo tỷ lệ dựa trên mệnh giá			
	CPUĐ	3.000 * 100.000/300.000	1.000	
	CPPT	3.000 * 200.000/300.000		2.000
	Cộng		16.000	12.000

4.3.2. Chia cổ tức bằng tiền

Công ty cổ phần chỉ được chia cổ tức cho cổ đông khi kinh doanh có lãi. Việc chia cổ tức bằng tiền chỉ được thực hiện khi tiềm lực tài chính của công ty đủ mạnh, công ty không bị thiếu vốn hoặc mất khả năng thanh toán sau khi chia cổ tức.

Để xác định cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu phổ thông, người ta loại trừ số cổ tức chia cho cổ phần ưu đãi ra khỏi phần lợi nhuận chia cổ tức cho cổ phiếu phổ thông.

Ngoài số cổ tức cố định trả cho các cổ phiếu ưu đãi, số cổ tức trả cho mỗi cổ phiếu còn lại được tính bằng công thức sau:

$$\text{Cổ tức / 1CP phổ thông bình quân} = \frac{\text{LN chia cổ tức - Cổ tức của CP ưu đãi}}{\text{Số lượng CPPT bình quân được chia cổ tức}}$$

4.3.2.1. Xác định số lượng cổ phiếu được chia cổ tức và mức cổ tức

Lượng cổ phiếu được chia cổ tức là số bình quân gia quyền của lượng cổ phiếu lưu hành trong năm. Số lượng cổ phiếu được chia cổ tức thường được tính bằng tổng số lượng cổ phiếu nhân với thời gian tồn tại của cổ phiếu trong năm và chia cho thời gian trong năm. Giả sử thời gian tồn tại của cổ phiếu được tính theo tháng thì số lượng cổ phiếu bình quân trong năm được tính như sau:

$$\text{Số CP phổ thông bình quân trong năm} = \Sigma \text{ Số CP} \times \frac{\text{Thời gian cổ phiếu lưu hành}}{\text{365 ngày}}$$

Ví dụ 4.3. Từ 1 tháng 1 đến hết tháng 9 công ty có 100 000 cổ phiếu phổ thông, 3 tháng cuối năm công ty có 140 000 cổ phiếu phổ thông. Số lượng 40 000 cổ phiếu phổ thông tăng thêm 3 tháng cuối năm do công ty phát hành thêm.

Số lượng cổ phiếu phổ thông trung bình trong năm được tính như sau:

100 000 × 273 / 365 = *74 794,5*

140 000 × 92 / 365 = *35 287,7*

Số lượng cổ phiếu trung bình *110 082,2*

Hoặc:

100 000 cổ phiếu phổ thông lưu hành cả năm tương đương 100 000 CP phổ thông trung bình

40 000 cổ phiếu phổ thông được phát hành cuối năm tương đương với: 10 082,2 CP bình quân (40 000 x 92/365)

Tổng số cổ phiếu bình quân trong năm: 110 082,2 hay 110.082 và 2/10 cổ phiếu.

Ví dụ sau đây minh hoạ việc tính toán cổ tức trên mỗi cổ phiếu phổ thông.

Ví dụ 4.3. Số lượng CP của một công ty trong năm thay đổi như sau:

Ngày	Nghiệp vụ về CP	Số lượng
01/01	Số lượng CP đang lưu hành	100.000
01/04	Mua lại	20.000
01/10	Phát hành thêm	40.000

Số lượng CP bình quân trong năm của công ty trên được tính như sau:

Ngày	Số lượng CP lưu hành	Thời gian lưu hành trong năm (ngày)	Số lượng CP bình quân
01/01	100.000	90	24.657,53
01/04	80.000	183	40.109,59
01/10	120.000	92	30.246,58
	Cộng	365	95.013,70

Nếu trong năm có các nghiệp vụ tách hoặc gộp CP thì số lượng CP trước khi tách (gộp) phải được quy đổi thành CP sau khi tách (gộp).

Giả sử trong ví dụ trên nếu ngày 1/5 công ty chia nhỏ CP theo tỷ lệ cứ một CP cũ được chia thành 2 CP mới thì số lượng CP đang lưu hành trước đó sẽ được quy đổi ra CP mới bằng cách nhân với 2. Số lượng CP bình quân trong năm được tính như sau:

Ngày	Nghiệp vụ	Số lượng	Số lượng CP lưu hành	Số lượng CP quy đổi	Thời gian lưu hành	Số lượng CP bình quân
01/01	Số lượng CP đang lưu hành	100.000	100.000	200.000	90	49.315
01/04	Mua lại	20.000	80.000	160.000	30	13.151
01/05	Chia nhỏ CP	Chia đôi	160.000	160.000	153	67.068
01/10	Phát hành thêm	80.000	240.000	240.000	92	60.493
	Cộng				365	190.027

Ghi chú: Số lượng CP phát hành thêm ngày 1/10 là CP sau khi chia.

Ví dụ 4.4. Công ty Hoà Bình có 200 000 cổ phiếu phổ thông và 10 000 cổ phiếu ưu đãi với mức cổ tức cố định 6 000 đ một năm. Lãi ròng chia cổ tức trong năm là 560 triệu đồng.

Mức cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu phổ thông được tính như sau (đơn vị: đ):

Lãi ròng chia cổ tức	560 000 000
Trừ cổ tức của cổ phiếu ưu đãi	
(10 000 cổ phiếu 6 000 đ)	60 000 000
Lãi chia cho cổ phiếu phổ thông	500 000 000
Số lượng cổ phiếu phổ thông trung bình	200 000
Mức cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu phổ thông	2 500

Như vậy, để xác định mức lợi nhuận trên mỗi cổ phiếu hoặc mức cổ tức chia cho mỗi cổ phiếu cần phải xác định được số lượng cổ phiếu bình quân trong năm hoặc trong kỳ. Việc xác định đúng số lượng cổ phiếu bình quân có ảnh hưởng đến tính toán các chỉ tiêu trên.

4.3.2.2. Kế toán chia cổ tức bằng tiền

Các bút toán ghi sổ khi chia cổ tức bằng tiền như sau:

- Khi xác định số tiền chia cổ tức cho cổ đông, kế toán ghi:

Nợ TK "Lợi nhuận" *Có TK "Cổ tức phải trả"*	*Tổng số tiền trả cổ tức cho cổ đông.*

Trong bút toán này TK "Lợi nhuận" được sử dụng để hạch toán việc trả cổ tức cho cổ đông. Tùy theo phân phối theo kế hoạch hay phân phối cuối năm sau khi duyệt quyết toán mà kế toán sử dụng TK "Lợi nhuận năm nay" hoặc TK "Lợi nhuận năm trước" cho phù hợp.

- Khi cổ tức được thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK "Cổ tức phải trả" *Có TK "Tiền mặt", "TGNH"*	*Số tiền trả cho cổ đông.*

Trình tự chia cổ tức được thực hiện theo thứ tự ưu tiên như sau:

Đầu tiên công ty trả cổ tức cho các cổ phần ưu đãi tích lũy cổ tức. Phần còn lại của lợi nhuận chia cổ tức được dùng để trả cổ tức cho các cổ phần ưu đãi không tích lũy cổ tức. Phần cuối cùng còn lại sau khi đã trả cổ tức cho các cổ phần ưu đãi sẽ được chia đều cho các cổ phần phổ thông.

Ví dụ 4.5. Một công ty thông báo chia cổ tức cho cổ đông với số lợi nhuận dùng chia cổ tức là 300.000.

Số lượng cổ phần được nhận cổ tức gồm (giả sử các cổ phần này đều lưu hành từ đầu năm):

500 cổ phần ưu đãi cổ tức tích lũy mệnh giá 1.000, tỷ lệ chia cổ tức 6%/năm,

2000 cổ phần ưu đãi cổ tức không tích lũy mệnh giá 1.000 tỷ lệ chia cổ tức 7%/năm.

10.000 cổ phần phổ thông.

Biết rằng 2 năm liền trước đó công ty không chia cổ tức.

Phương án và thứ tự chia cổ tức của công ty được xác định như sau:

LN chia cổ tức cho cổ phần ưu đãi cổ tức tích lũy:

1.000 x 6%/năm x 3 năm x 500 CPƯĐ= 90.000

LN trả cổ tức cho cổ phần ưu đãi cổ tức không tích lũy:

1.000 x 7%/năm x 2000 CPƯĐ = 140.000

Số lợi nhuận còn lại chia cổ tức cho cổ phần phổ thông:

300.000 - (90.000 + 140.000) = 70.000

Số cổ tức chia cho mỗi cổ phần phổ thông là:

70.000 : 10.000 CPPT = 7.

4.3.3. Kế toán chia cổ tức bằng cổ phiếu

Chia cổ tức bằng tiền làm cho cả tiền mặt và vốn chủ sở hữu (lợi nhuận) giảm tương ứng với số tiền chia cổ tức. Ngược lại, chia cổ tức bằng cổ phiếu không làm cho tài sản và tổng nguồn vốn thay đổi. Cổ đông tuy được nhận thêm cổ phiếu nhưng tỷ lệ sở hữu tài sản của ông ta trong công ty vẫn không thay đổi. Chia cổ tức bằng cổ phiếu được thực hiện khi công ty vẫn có nhu cầu huy động thêm vốn kinh doanh. Việc chia cổ tức bằng cổ phiếu vừa thỏa mãn được yêu cầu giữ mức cổ tức ổn định, cổ đông được nhận cổ tức đều đặn đồng thời giải quyết được khó khăn về vốn kinh doanh và tiết kiệm chi phí so với phát hành cổ phiếu mới.

Khi chia cổ tức bằng cổ phiếu, ở một số nước người ta quy định giá trị cổ phiếu ghi sổ như sau:

Nếu số lượng cổ phiếu tăng thêm nhỏ (dưới 20% số cổ phiếu hiện hành) thì phần lợi nhuận được chuyển từ TK "Lợi nhuận" sang TK "Vốn

cổ phần" theo giá thị trường của cổ phiếu mới tăng thêm. Quá trình này gọi là sự vốn hoá lợi nhuận để lại. Trường hợp này cũng giống như chia cổ tức bằng tiền nhưng ngay lập tức cổ đông dùng tiền này để mua các cổ phiếu mới do công ty phát hành.

Trường hợp số lượng cổ phiếu tăng thêm do chia cổ tức lớn từ 20 đến 25% số cổ phiếu hiện có, người ta chỉ ghi tăng vốn cổ phần từ lợi nhuận theo mệnh giá của số cổ phiếu tăng thêm. Khi chia cổ tức bằng cổ phiếu với số lượng lớn sẽ làm cho giá thị trường của cổ phiếu bị ảnh hưởng. Giả sử, nếu chia cổ tức bằng cổ phiếu theo tỷ lệ 100% sẽ làm cho số cổ phiếu tăng gấp đôi. Giá thị trường của cổ phiếu sẽ giảm đi một nửa. Trường hợp này cũng giống như tách đôi cổ phiếu. Do số lượng cổ phiếu các cổ đông nhận được khi chia cổ tức không phải là một số nguyên nên họ sẽ phải nhượng lại cho nhau để mỗi người đều nhận được số lượng cổ phiếu nguyên. Việc chuyển nhượng các phần lẻ của cổ phiếu không làm thay đổi đáng kể tỷ lệ sở hữu của mỗi cổ đông trong công ty cổ phần.

Các bút toán hạch toán phân phối cổ tức bằng cổ phiếu được thực hiện như sau:

Khi Ban giám đốc xác định và ra thông báo về số lợi nhuận được chia cho cổ đông bằng cổ phiếu, kế toán ghi giảm lợi nhuận để lại và ghi tăng các khoản phải trả khác bằng bút toán:

Nợ TK "Lợi nhuận" *Có TK "Cổ tức phải trả"*	*Số lợi nhuận để lại sẽ được chia cổ tức cho cổ đông.*

Khi phân phối cổ tức bằng cổ phiếu cho cổ đông:

Nợ TK "Cổ tức phải trả" *Có TK "Vốn cổ phần"*	*Giá trị vốn cổ phần tăng thêm do chia lợi tức bằng cổ phiếu.*

Ví dụ 4.5. Ngày 1 tháng 6 công ty cổ phần Bình Minh có 100 000 cổ phiếu phổ thông mệnh giá 5 000 đ. Giá thị trường của mỗi cổ phiếu là 22 000 đ. Trong ngày đó công ty quyết định chia cổ tức cho cổ đông bằng cổ phiếu. Số lượng cổ phiếu chia cho cổ đông bằng 10% số cổ phiếu hiện

có (10 000 cổ phiếu). Ngày 20 tháng 6 công ty lập danh sách cổ đông được hưởng cổ tức. Ngày 15 tháng 7 công ty phân phối cổ phiếu cho cổ đông.

Bút toán phản ánh việc vốn hoá lợi nhuận khi quyết định chia cổ tức bằng cổ phiếu như sau (đơn vị:'000):

Ngày 20 tháng 6 sau khi danh sách chia cổ tức được lập và số lợi tức chia cho cổ đông được xác định:

Nợ TK "Lợi nhuận": 220

Có TK "Cổ tức phải trả": 220

Ngày 15 tháng 7 khi cổ tức được phân phối cho cổ đông bằng cổ phiếu:

Nợ TK "Cổ tức phải trả": 220

Có TK "Vốn cổ phần": 50

Có TK "Thặng dư vốn CP": 170

TK "Lợi nhuận" được ghi Nợ số tiền tương đương với giá thị trường của số cổ phiếu mới được phát hành.

Số lượng cổ phần mà mỗi cổ đông nhận được khi chia cổ tức bằng cổ phiếu sẽ được thể hiện trong danh sách cổ đông được nhận cổ tức và danh sách cổ đông của công ty.

4.3.4. Kế toán chia cổ tức bằng tài sản

Tài sản được sử dụng để chia cổ tức thường là các sản phẩm, hàng hoá. Trình tự chia cổ tức bằng tài sản được hạch toán như sau:

Xác định số lợi tức sẽ chia cho các cổ đông bằng sản phẩm, hàng hoá kế toán ghi:

Nợ TK "Lợi nhuận" *Có TK "Cổ tức phải trả"*	*Số cổ tức sẽ chia cho cổ đông.*

Khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá để chia cổ tức cho cổ đông, kế toán ghi sổ như sau:

- Phản ánh giá vốn của số sản phẩm, hàng hoá đem chia cổ tức:

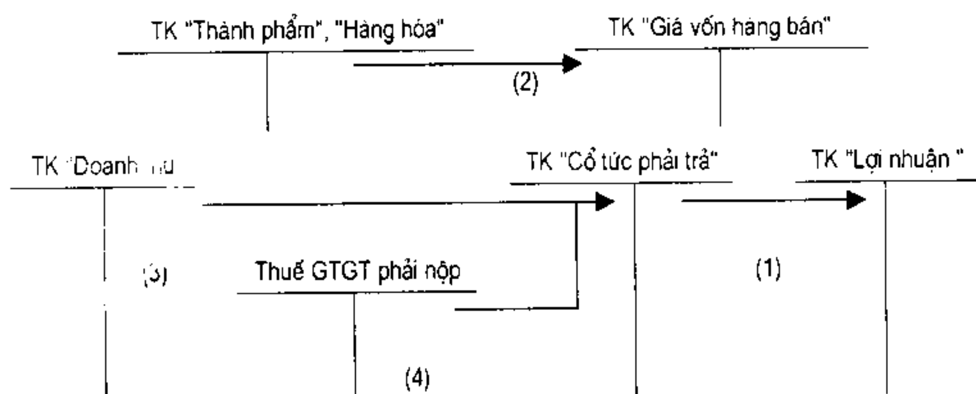
Nợ TK "Giá vốn hàng bán" *Có TK "Thành phẩm", "Hàng hóa"*	*Giá vốn của sản phẩm, hàng hoá xuất kho.*

- Phản ánh việc chia lợi tức bằng sản phẩm, hàng hoá:

Nợ TK "Cổ tức phải trả": Số cổ tức chia cho cổ đông.

Có TK "Thuế GTGT phải nộp": thuế GTGT phải nộp (nếu có).

Có TK "Doanh thu" : doanh thu bán hàng.



Sơ đồ 5.2. Kế toán chia cổ tức bằng sản phẩm, hàng hoá

Chú thích:

(1) - Xác định số cổ tức chia cho cổ đông.

(2) - Giá xuất kho của sản phẩm, hàng hoá đem trả cổ tức.

(3) - Giá phân phối cổ tức.

(4) - Thuế GTGT phải nộp của số sản phẩm, hàng hoá đem phân phối cổ tức.

TÓM TẮT CHƯƠNG 4

Chương này cung cấp cho sinh viên các kiến thức cần thiết liên quan đến xác định kết quả kinh doanh và nguyên tắc, trình tự kế toán phân chia kết quả kinh doanh trong mỗi loại hình công ty. Sau khi học chương này sinh viên sẽ nắm được:

Sự khác nhau giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế.

Các khoản doanh thu, thu nhập và chi phí được sử dụng để xác định lợi nhuận kế toán.

Các nguyên tắc và đối tượng phân phối lợi nhuận

Trình tự kế toán phân phối lợi nhuận trong công ty TNHH

Trình tự các bước chia cổ tức trong công ty cổ phần

Cách tính số lượng cổ phiếu bình quân

Phương pháp xác định cổ tức trên mỗi cổ phần

Các phương thức chia cổ tức trong công ty cổ phần.

Kế toán chia cổ tức trong công ty cổ phần

Chương 5

KẾ TOÁN PHÁT HÀNH VÀ THANH TOÁN TRÁI PHIẾU TRONG CÁC CÔNG TY

5.1. CÁC VẤN ĐỀ CHUNG VỀ TRÁI PHIẾU

5.1.1. Các loại trái phiếu

Trái phiếu là một loại chứng khoán mà người phát hành vay nợ và có trách nhiệm thanh toán tiền gốc và tiền lãi cho chủ sở hữu trái phiếu (trái chủ) khi đến hạn.

Trái phiếu có nhiều loại, căn cứ vào hình thức trái phiếu người ta chia thành trái phiếu vô danh và trái phiếu ký danh.

Trái phiếu vô danh là loại trái phiếu không ghi tên người sở hữu trên trái phiếu và trên sổ của người phát hành. Trái phiếu này có phiếu trả tiền lời ghi trên cuống phiếu (coupon) đính kèm. Dựa trên cuống phiếu này định kỳ người phát hành trả tiền lãi trái phiếu cho chủ sở hữu nó. Tới kỳ đáo hạn người chủ sở hữu trái phiếu gửi giấy chứng nhận sở hữu trái phiếu để nhận lại tiền gốc trái phiếu.

Trái phiếu ký danh là loại trái phiếu có ghi tên và địa chỉ người sở hữu trái phiếu trên trái phiếu và trên sổ của công ty phát hành. Mục đích của việc ghi tên và địa chỉ của người chủ sở hữu là để họ có thể nhận được các văn bản thông báo và tiền lãi cũng như mệnh giá trái phiếu khi đáo hạn.

Căn cứ vào chủ thể phát hành người ta chia ra thành: trái phiếu công trình (hay trái phiếu đô thị), công trái nhà nước và trái phiếu công ty.

Trái phiếu công trình là trái phiếu do chính quyền trung ương hoặc địa phương phát hành phục vụ cho việc xây dựng các công trình

thuộc cơ sở hạ tầng của trung ương hoặc địa phương. Loại trái phiếu này thường có thời hạn dài từ 10 đến 30 năm.

Công trái nhà nước là loại trái phiếu được phát hành để bù đắp sự thiếu hụt của ngân sách. Thời hạn của loại trái phiếu này thường từ 5 - 10 năm.

Trái phiếu công ty là loại giấy chứng nhận nợ có kỳ hạn do các công ty phát hành. Đến thời hạn công ty phải thanh toán cho chủ sở hữu trái phiếu cả tiền vốn và lãi. Trái phiếu công ty có các đặc điểm sau:

Có ghi thời gian đáo hạn và hoàn trả gốc khi đáo hạn,

Có lợi tức cố định không lệ thuộc vào lợi nhuận của công ty phát hành,

Trái chủ được quyền ưu tiên phân chia tài sản và trả lãi trước so với cổ đông,

Chủ trái phiếu không có quyền đầu phiếu khi trái phiếu chưa được chuyển thành cổ phiếu phổ thông.

Trái phiếu công ty được chia thành các loại:

Trái phiếu không đảm bảo (debentures) là loại trái phiếu thuần tuý dựa vào uy tín của công ty phát hành mà không cần có tài sản để đảm bảo cho việc phát hành đó. Chỉ có các công ty có uy tín mới phát hành được loại trái phiếu này.

Trái phiếu có bảm bảo (secured bond) là loại trái phiếu mà công ty phải có tài sản để đảm bảo cho việc phát hành. Thông thường giá trị trái phiếu phát hành không được cao hơn tỷ lệ quy định đối với giá trị tài sản của công ty. Luật pháp Ôxtrâylia quy định tỷ lệ này là 60% giá trị tài sản của công ty.

Trái phiếu chuyển đổi (convertible bond) là loại trái phiếu có thể được chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông. Nếu không chuyển đổi thì khi đáo hạn họ sẽ được nhận lại số tiền gốc. Việc chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông hay không phụ thuộc vào quyết định của chủ sở hữu trái phiếu.

Trái phiếu trả lãi theo lợi tức (income bond) là loại trái phiếu quy định chỉ trả lãi khi công ty phát hành có lãi. Vì phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của công ty phát hành nên thu nhập của chủ sở hữu loại trái phiếu này thường không ổn định. Loại trái phiếu này không được ưa chuộng nên chỉ được phát hành với khối lượng nhỏ.

Trái phiếu có quỹ mua lại (sinking fund bond) còn gọi là trái phiếu có quỹ chìm Đây là loại trái phiếu quy định công ty phát hành có quyền được mua lại khi có nhu cầu. Thông thường giá mua lại trái phiếu này phải cao hơn mệnh giá ghi trên trái phiếu.

Trái phiếu được quyền hoàn lại (callable bond) là loại trái phiếu mà người sở hữu chọn lựa việc hoàn lại trái phiếu mà không do người phát hành quy định.

Trái phiếu cầm cố (mortgage debenture) là giấy ghi nợ có đảm bảo bằng tài sản cầm cố.

5.1.2. Ưu nhược điểm của đầu tư và phát hành trái phiếu

Đối với các nhà đầu tư, việc đầu tư vào trái phiếu có các ưu điểm sau:

Ưu điểm đầu tiên đối với chủ sở hữu trái phiếu là luôn nhận một khoản lãi cố định kể cả khi công ty phát hành bị lỗ.

Mức độ an toàn khi đầu tư vào trái phiếu cao hơn so với đầu tư vào cổ phiếu vì người đầu tư luôn được nhận lại tiền vốn khi đáo hạn.

Trái phiếu có thể được trao đổi tự do trên thị trường nên người đầu tư dễ dàng chuyển đổi trái phiếu thành tiền khi cần thiết.

Đối với công ty phát hành, huy động vốn bằng phát hành trái phiếu có các ưu, nhược điểm sau:

Chi phí vay nợ bằng trái phiếu là cố định không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh trong khi chi phí sử dụng vốn từ phát hành cổ phiếu lại phụ thuộc vào lợi nhuận đạt được. Khi công ty đạt lợi nhuận cao cổ tức phải trả cho cổ phiếu thường cũng cao hơn tức chi phí sử dụng vốn bằng phát hành cổ phiếu là cao hơn.

Nhờ phát hành trái phiếu công ty huy động được đủ vốn kinh doanh mà các cổ đông hiện có không bị phân chia quyền kiểm soát công ty.

Cuối cùng, phát hành trái phiếu là một hình thức vay nợ dài hạn nên chi phí vay nợ trái phiếu được tính vào chi phí tài chính. Công ty được trừ chi phí này khi tính lợi tức chịu thuế. Đây là một lợi thế hơn hẳn so với hình thức huy động vốn bằng cổ phiếu (cổ tức chia cho cổ đông không được trừ ra khỏi lợi tức chịu thuế).

Tuy nhiên đầu tư bằng trái phiếu cũng có các nhược điểm sau:

Trái phiếu là hình thức vay nợ có thời hạn nên công ty phải có kế hoạch sử dụng và trả nợ phù hợp.

Nếu kinh doanh lỗ công ty vẫn phải trả lãi cho trái chủ trong khi nếu sử dụng vốn cổ phần thì không phải trả khoản tiền này.

5.1.3. Giá phát hành trái phiếu

Bản chất của trái phiếu là một hợp đồng vay nợ của tổ chức phát hành với nhà đầu tư nên giá phát hành trái phiếu được xác định dựa trên các yếu tố: mệnh giá, lãi suất trái phiếu, ngày đáo hạn, kì trả lãi của trái phiếu...

Các yếu tố thể hiện trên bề mặt trái phiếu:

Mệnh giá của trái phiếu (face value hoặc par value) là giá trị ghi trên trái phiếu. Đây là số tiền mà người phát hành phải trả cho chủ sở hữu trái phiếu khi đáo hạn. Mệnh giá của trái phiếu cũng là căn cứ để tính lợi tức trả cho chủ trái phiếu.

Ngày đáo hạn (maturity date) là hạn cuối cùng tổ chức phát hành phải thanh toán tiền lãi và tiền gốc (mệnh giá) cho chủ trái phiếu.

Lãi suất cố định (stated interest rate) là tỷ lệ tiền lãi tính theo mệnh giá mà tổ chức phát hành phải trả cho chủ trái phiếu theo kỳ hạn quy định.

Ngày trả lãi (interest payment dates) là ngày mà tổ chức phát hành phải thanh toán tiền lãi cho chủ trái phiếu. Lãi trái phiếu có thể được thanh toán sau mỗi 6 tháng hoặc 1 năm. Nếu trả lãi mỗi năm một lần thì ngày trả lãi được chọn hàng năm trùng với ngày phát hành trái phiếu.

Ngày trái phiếu được phép phát hành (bond authorization date) là ngày sớm nhất mà trái phiếu được phép phát hành.

Hai yếu tố khác có ảnh hưởng đến giá trái phiếu nhưng không được thể hiện trên trái phiếu là:

Lãi suất thị trường (market interest rate) là căn cứ để xác định giá phát hành của trái phiếu.

Ngày phát hành (issue date) là ngày trái phiếu được bán cho các nhà đầu tư. Ngày phát hành này phải sau ngày trái phiếu được phép phát hành.

Giá phát hành trái phiếu là số tiền mà người đầu tư phải trả cho công ty phát hành để mua được trái phiếu. Trái phiếu có thể được phát hành theo mệnh giá hoặc với giá cao hay thấp hơn mệnh giá.

Nếu lãi trái phiếu được thanh toán định kỳ, giá phát hành trái phiếu lý thuyết được xác định theo công thức sau:

$$G_{tp} = \sum_{i=1}^{n} L \frac{1}{(1+r)^i} + M \frac{1}{(1+r)^n}$$

G_{tp} - giá trái phiếu,

L - tiền lãi trái phiếu phải trả hàng năm,

M - mệnh giá trái phiếu,

r - lãi suất thị trường,

n - tổng số kỳ hạn tính lãi trái phiếu,

i - kỳ tính lãi trái phiếu thứ i.

Công thức này thể hiện tổng giá trị hiện tại của số tiền lãi và mệnh giá mà người mua trái phiếu được nhận cho đến khi trái phiếu đáo hạn.

Ví dụ 5.1 Một công ty dự định phát hành trái phiếu có mệnh giá 100.000 đ, thời hạn 5 năm, thanh toán lãi 6 tháng một lần theo lãi suất 12% một năm (tính vào chi phí tài chính trong kỳ). Lãi suất vay vốn bình quân trên thị trường (lãi suất ngân hàng) là 11%.

Giá phát hành trái phiếu lý thuyết trong trường hợp này được tính như sau:

Giá trị hiện tại của trái phiếu tính theo mệnh giá (giá trị hiện tại của mệnh giá khi trái phiếu đáo hạn): 100.000 đ ´ 0,58543 = 58 543 đ

Giá trị hiện tại của tổng số lãi phải trả: 6000 × 7,53763 = 45 226 đ

Cộng giá bán: 103 769 đ

Số tiền phụ trội: 103 769 đ - 100000 đ = 3 769 đ

Ngược lại, trong ví dụ trên, giả sử lãi suất in trên trái phiếu là 10%, lãi suất vay vốn bình quân trên thị trường là 11% khi đó giá phát hành trái phiếu theo lý thuyết sẽ là:

Giá trị hiện tại của trái phiếu tính theo mệnh giá (giá trị hiện tại của mệnh giá khi trái phiếu đáo hạn): 100.000 đ ´ 0,58543 = 58 543 đ

Giá trị hiện tại của tổng số lãi phải trả: 5000 × 7,53763 = 37 688 đ

Cộng giá bán: 96 231đ

Số tiền chiết khấu: 100.000đ - 96.231đ = 3.769 đ

Tuy nhiên, giá này chỉ sử dụng để tham khảo phục vụ cho việc xây dựng giá phát hành thực tế. Trên cơ sở giá này các công ty thường làm tròn đến hàng chục hoặc hàng trăm đồng. Trong ví dụ này các công ty có thể phát hành theo giá thực tế 103.000 đ hoặc 105.000 đ. Trường hợp sau có thể phát hành theo giá 97.000 đ hoặc 95.000 đ. Khi đó xuất hiện khái niệm "đắt" hay "rẻ" so với giá lý thuyết của trái phiếu. Về nguyên tắc, để phát hành được trái phiếu công ty phải phát hành theo giá lý thuyết, đắt hay rẻ chỉ là số tiền chênh lệch giữa giá phát hành lý thuyết của trái phiếu so với giá phát hành thực tế của nó mà thôi.

5.2. KẾ TOÁN PHÁT HÀNH TRÁI PHIẾU

5.2.1. Tài khoản sử dụng

Trái phiếu được phát hành theo mệnh giá khi lãi suất in sẵn trên trái phiếu phù hợp với lãi suất bình quân của các khoản vay cùng loại trên thị trường. Trái phiếu là một khoản nợ dài hạn, vì vậy khi phát hành trái phiếu cần phải sử dụng các TK để theo dõi mệnh giá của số trái phiếu đã phát hành, số trái phiếu được thanh toán và các khoản chiết khấu, phụ trội phát sinh trong quá trình phát hành trái phiếu.

TK "Mệnh giá TP": Tài khoản này dùng để phản ánh mệnh giá trái phiếu phát hành và việc thanh toán trái phiếu đáo hạn trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK "Mệnh giá TP":

Bên Nợ: Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn.

Bên Có: Trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá trong kỳ.

Số dư bên Có: Trị giá trái phiếu đã phát hành theo mệnh giá cuối kỳ.

TK "Chiết khấu TP": Tài khoản này dùng để phản ánh chiết khấu trái phiếu phát sinh khi phát hành trái phiếu có chiết khấu và việc phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK "Chiết khấu TP":

Bên Nợ: Chiết khấu trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Bên Có: Phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Chiết khấu trái phiếu chưa phân bổ cuối kỳ.

TK "Phụ trội TP": Tài khoản này dùng để phản ánh phụ trội trái phiếu phát sinh khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu có chiết khấu và việc phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ. Nội dung phản ánh trên TK "Phụ trội TP":

Bên Nợ: Phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

Bên Có: Phụ trội trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Số dư bên Có: Phụ trội trái phiếu chưa phân bổ cuối kỳ.

5.2.2. Hạch toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá

Trái phiếu được phát hành theo mệnh giá nếu lãi suất in trên trái phiếu phù hợp với lãi suất vay vốn bình quân trên thị trường.

Khi phát sinh các chi phí chuẩn bị cho phát hành trái phiếu:

Nợ TK "CP tài chính"

Có TK "TM", TGNH,...

Nhận được tiền đặt trước để mua trái phiếu, kế toán phản ánh vào TK TGNH và TK "Phải thu" - Thanh toán mua trái phiếu bằng bút toán sau:

Nợ TK TGNH *Có TK "Phải thu"*	*Số tiền đặt trước để mua trái phiếu*

Căn cứ vào giá trái phiếu được phát hành, kế toán ghi:

Nợ TK "Phải thu" *Có TK "Mệnh giá TP"*	*Giá phát hành trái phiếu*

Khi trả lãi trái phiếu hàng năm, tùy theo mục đích sử dụng của số trái phiếu được phát hành, kế toán ghi chi phí lãi vay trái phiếu vào các TK phù hợp theo bút toán sau:

Nợ TK "CP tài chính":Lãi trả cho TP dùng vào SXKD.

Nợ TK "CP XDCB dở dang": lãi trả cho TP dùng vào đầu tư XDCB

Có TK "TGNH": Số tiền đã trả.

Có TK "CP phải trả": Số tiền phải trả.

Thanh toán tiền gốc trái phiếu khi đáo hạn:

Nợ TK "Mệnh giá TP" *Có TK "TM", TGNH*	*Mệnh giá trái phiếu được thanh toán*

Việc phát hành trái phiếu theo mệnh giá được minh hoạ bằng ví dụ sau:

Ví dụ 5.2. Ngày 1 tháng 6 năm N công ty Nam Sơn gửi bản cáo bạch để mời mua 1000 trái phiếu với mệnh giá 10 triệu đồng. Người mua phải nộp toàn bộ số tiền mua vào TK của công ty ở ngân hàng khi ký hợp đồng mua trái phiếu. Lãi suất trái phiếu được thanh toán hàng năm là 10% (tính vào chi phí tài chính trong kỳ). Thời hạn của trái phiếu là 5 năm (ngày đáo hạn 1 tháng 6 năm N+5). Đến ngày 30 tháng 6 năm N công ty đã nhận được toàn bộ số tiền đặt mua số trái phiếu trên.

Các bút toán ghi sổ như sau:

BT1, Trong tháng 6 khi nhận được tiền ký quỹ để mua trái phiếu:

Nợ TK TGNH: 10.000.000

Có TK "Phải thu": 10.000.000.

BT2, Khi trái phiếu được phát hành ngày 30 tháng 6:

Nợ TK "Phải thu": 10.000.000.

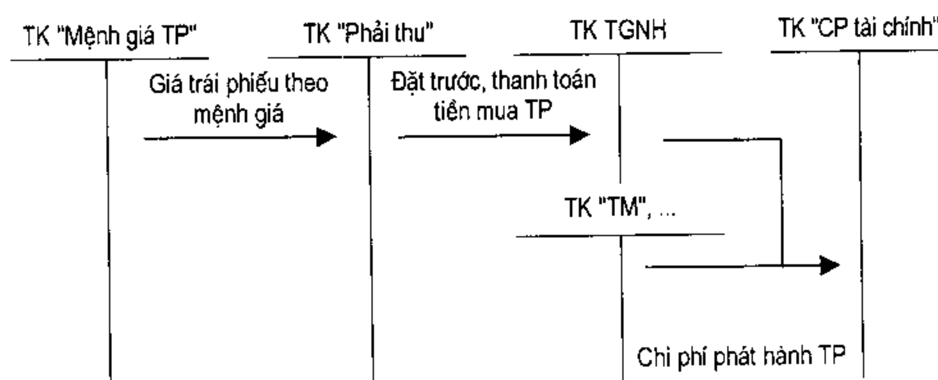
Có TK "Mệnh giá TP": 10.000.000

BT3, Khi trả lãi trái phiếu hàng năm:

Nợ TK "CP tài chính": 1.000.000

Có TK TGNH: 1.000.000

Trình tự kế toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá có thể được khái quát theo sơ đồ tài khoản dưới đây:



Sơ đồ 5.1. Kế toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá

5.2.3. Kế toán phát hành trái phiếu cao hơn mệnh giá (có phụ trội)

Khi lãi suất vay trên thị trường giảm thấp hơn lãi suất vay in trên trái phiếu, thay vì phải in lại trái phiếu công ty có thể phát hành trái phiếu theo giá cao hơn mệnh giá. Phần tăng thêm này được gọi là phần phụ trội (premium). Thực chất đây là việc thu lại trước một phần lãi trái phiếu mà công ty phát hành phải trả theo lãi suất in trên trái phiếu. Việc thu thêm số tiền này là một biện pháp giảm bớt chi phí vay để tránh cho doanh nghiệp phải trả lãi suất cao hơn lãi suất bình quân trên thị trường. Phần phụ trội cao hơn mệnh giá được thu thêm không phải là một khoản nợ, cũng không phải là khoản vốn góp của chủ sở hữu mà được coi là một khoản giảm chi phí vay qua phát hành trái phiếu. Đây là khoản thu nhập do vay nợ dài hạn nên để phân biệt với thu nhập của các hoạt động kinh doanh ở các nước dùng tài khoản riêng để hạch toán khoản thu nhập này. Một số nước dùng TK "Thu nhập các kỳ sau" để theo dõi số tiền này. Định kỳ hàng năm, kế toán tính số thu nhập của năm đó rồi chuyển thành thu nhập trong năm bằng bút toán ghi Nợ TK "Thu nhập các kỳ sau" và ghi Có TK "Thu nhập tài chính" trong kỳ. Trong kế toán Hoa Kỳ và Ôxtrâylia người ta dùng TK "Phụ trội khi phát hành trái phiếu" (Premium on issue of debentures) để hạch toán số tiền này trước khi chuyển sang TK "Thu nhập do phát hành trái phiếu" (Revenue - premium on issue of debentures). Khoản thu nhập này được dùng để bù đắp một phần lãi phải trả do vay nợ từ phát hành trái phiếu. Theo nguyên tắc phù hợp giữa chi và doanh thu, khoản thu nhập này phải được hạch toán theo từng kỳ mà loại trái phiếu này tồn tại. Việc xác định mức thu nhập do phát hành trái phiếu có thể thực hiện theo phương pháp bình quân hoặc có tính đến ảnh hưởng của lãi suất và thời gian.

Trình tự hạch toán phát hành trái phiếu có khoản phụ trội như sau:

Nợ TK TGNH, "Phải thu": Tổng số tiền thu được.

Có TK "Mệnh giá TP": Mệnh giá trái phiếu.

Có TK "Phụ trội TP": Số tiền phụ trội.

- Hàng năm, khi trả lãi trái phiếu kế toán ghi số tiền lãi phải trả hoặc đã trả bằng bút toán sau:

Nợ TK "CP tài chính":Lãi trả cho TP dùng vào SXKD.

Nợ TK "CP XDCB dở dang": Lãi trả cho TP dùng vào đầu tư XDCB

Có TK "TGNH": Số tiền đã trả.

Có TK "CP phải trả": Số tiền phải trả.

Phân bổ số tiền phụ trội làm giảm chi phí vay trong kỳ:

Nợ TK "Phụ trội TP" *Có TK "CP tài chính", "CP XDCB dở dang"*	*Số tiền phụ trội được phân bổ.*

- Thanh toán tiền gốc trái phiếu khi đáo hạn:

Nợ TK "Mệnh giá TP" *Có TK "TM", "TGNH"*	*Mệnh giá trái phiếu được thanh toán*

Ví dụ 5.3. Ngày 1 tháng 7 năm N công ty Thanh Hà phát hành 5000 trái phiếu có mệnh giá 100.000 đ. Lãi suất trái phiếu hàng năm là 12% (tính vào chi phí tài chính trong kỳ) được thanh toán 6 tháng 1 lần. Thời hạn lưu hành trái phiếu là 5 năm (ngày đáo hạn là 30 tháng 6 năm N+5). Người mua phải thanh toán ngay số tiền mua khi trái phiếu được phát hành kèm theo số tiền thu thêm trên mỗi trái phiếu là 3768,81 đ. Lãi suất ngân hàng bình quân tại thời điểm phát hành trái phiếu là 11%.

Giả sử công ty phát hành trái phiếu theo giá lý thuyết đã tính được ở ví dụ 5.1 là 103 769 đ/trái phiếu, các bút toán ghi sổ như sau (1.000đ):

BT1, Ngày 1 tháng 7 khi phát hành trái phiếu:

Nợ TK TGNH: 518.844

Có TK "Mệnh giá TP": 500.000

Có TK "Phụ trội TP": 18.844

- Định kỳ 6 tháng một lần, khi trả lãi cho trái chủ theo lãi suất 12%/năm (6% cho 6 tháng), kế toán ghi:

BT2,

Nợ TK "CP tài chính": 30.000

Có TK TGNH: 30.000

Khi phân bổ số tiền phụ trội, nếu sử dụng phương pháp tính kết quả phân bổ có tính đến ảnh hưởng của lãi suất (gọi là phương pháp lãi suất) thì số thu nhập phân bổ định kỳ trên một trái phiếu được tính theo bảng sau:

Bảng 5.1. Số tiền phụ trội phân bổ tính cho một trái phiếu

(đơn vị: đ)

Kì thứ	Số tiền lãi phải trả theo lãi suất 12%	Số tiền lãi phải trả theo lãi suất 11%	Chênh lệch tiền lãi phải trả	Tiền phụ trội được phân bổ
1	6000	5500	500	473,93
2	6000	5500	500	449,23
3	6000	5500	500	425,81
4	6000	5500	500	403,61
5	6000	5500	500	382,57
6	6000	5500	500	362,62
7	6000	5500	500	343,72
8	6000	5500	500	325,80
9	6000	5500	500	308,81
10	6000	5500	500	292,72
Cộng	**60000**	**55000**	**5000**	**3768,81**

Như vậy, ở kỳ đầu tiên của năm thứ nhất, khi trả lãi cho trái chủ ngoài bút toán 2 đã ghi ở trên, kế toán ghi bút toán 3 như sau:

BT3,

Nợ TK "Phụ trội trái phiếu": 2.369,65

Có TK "Chi phí tài chính": 2.369,65

Số tiền phụ trội thu được do phát hành trái phiếu được phân bổ vào thu nhập tài chính của kỳ này: 473,93 đ x 5000 trái phiếu = 2.369.650 đ.

Nếu áp dụng phương pháp bình quân, số tiền phụ trội được phân bổ theo phương pháp bình quân cho mỗi kì trả lãi là: 18.844.050 : 10 kì = 1.884.405 đ

Kết quả này được phản ánh bằng bút toán 3 như sau:

BT3,

Nợ TK "Phụ trội TP": 1.884,405

Có TK "CP tài chính": 1.884,405

Cần chú ý rằng kế toán chỉ được sử dụng nhất quán 1 trong 2 phương pháp trên để phân bổ số tiền phụ trội thu được khi phát hành trái phiếu.

- Khi đáo hạn công ty thanh toán tiền gốc trái phiếu, kế toán ghi bút toán:

BT4,

Nợ TK "Mệnh giá TP": 500.000

Có TK TGNH: 500.000

5.2.4. Phát hành trái phiếu có chiết khấu

Ngược lại với trường hợp phát hành trái phiếu cao hơn mệnh giá là phát hành trái phiếu có chiết khấu (thấp hơn mệnh giá). Người đầu tư chỉ bỏ ra số tiền nhỏ hơn mệnh giá để mua trái phiếu nhưng lại nhận được tiền lãi hàng kỳ và tiền gốc khi đáo hạn theo mệnh giá. Trường hợp này xảy ra khi lãi suất tiền vay trên thị trường tăng, để bù đắp phần ảnh hưởng do lãi suất tăng cao hơn lãi suất in trên trái phiếu công ty

phát hành sẽ trả trước cho trái chủ phần chênh lệch này. Việc phát hành theo mệnh giá có chiết khấu sẽ giúp cho trái chủ thu được lãi theo giá thị trường. Đối với công ty phát hành, nhờ có chiết khấu họ mới có thể bán được trái phiếu.

Tương tự như khoản tiền phụ trội, số tiền chiết khấu trên mệnh giá trái phiếu là khoản lãi mà công ty trả trước cho trái chủ. Thực chất đây là khoản chi phí mà công ty phát hành phải trả cho người mua trái phiếu trong thời hạn vay nợ. Theo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu khoản chi phí này phải được hạch toán vào chi phí tài chính trong thời kỳ tồn tại của trái phiếu.

Trình tự hạch toán phát hành trái phiếu có chiết khấu được thực hiện như sau:

Khi phát hành trái phiếu, căn cứ vào giá phát hành và mệnh giá trái phiếu, kế toán xác định số tiền chiết khấu và hạch toán trên tài khoản bằng bút toán sau:

Nợ TK "TGNH": tổng giá phát hành.

Nợ TK "Chiết khấu TP": tổng số tiền chiết khấu.

Có TK "Mệnh giá TP": tổng mệnh giá TP phát hành.

- Định kỳ, phản ánh số lãi trái phiếu phải trả hoặc đã trả bằng bút toán sau:

Nợ TK "CP tài chính":Lãi trả cho TP dùng cho SXKD.

Nợ TK "CP XDCB dở dang": Lãi trả cho TP dùng vào đầu tư XDCB

Có TK "TGNH": Số tiền đã trả.

Có TK "CP phải trả": Số tiền phải trả.

Phân bổ chiết khấu trái phiếu vào chi phí vay trong kì theo phương pháp lãi suất hoặc phương pháp bình quân:

Nợ TK "CP tài chính" *Có TK "Chiết khấu TP"*	*Số tiền chiết khấu được phân bổ trong kỳ.*

- Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn:

Nợ TK "Mệnh giá TP" *Có TK "TM", TGNH*	*Mệnh giá trái phiếu được thanh toán*

Ví dụ dưới đây minh hoạ trình tự hạch toán phát hành trái phiếu có chiết khấu, khoản tiền chiết khấu được hạch toán vào TK "Chiết khấu TP".

Ví dụ 5.4. Ngày 30 tháng 6 năm N công ty Bình Minh phát hành 4000 trái phiếu có mệnh giá 100.000 đ, thời hạn 5 năm. Người mua phải thanh toán toàn bộ số tiền mua trái phiếu và được chiết khấu trên mỗi trái phiếu là 3.695,9 đ. Lãi suất phải trả mỗi năm một lần theo tỷ lệ 10% trên mệnh giá trái phiếu. Ngày đáo hạn của trái phiếu là 30 tháng 6 năm N+5. Lãi suất bình quân trên thị trường là 11%.

Các nghiệp vụ nêu trong ví dụ 5.4 được hạch toán như sau (1.000đ)

BT1,

Nợ TK TGNH: 385.216,41

Nợ TK "Chiết khấu TP": 14.783,59.

Có TK "Mệnh giá TP": 400.000

Khi trả lãi trái phiếu, kế toán ghi:

BT2,

Nợ TK "CP tài chính": 40.000

Có TK TGNH: 40.000.

Đồng thời, phân bổ số tiền chiết khấu vào chi phí vay trong năm theo phương pháp bình quân hoặc phương pháp lãi suất.

Nếu áp dụng phương pháp lãi suất, mức chiết khấu được phân bổ cho 1 trái phiếu được tính căn cứ vào bảng sau:

Bảng 5.2. Mức phân bổ chiết khấu tính cho một trái phiếu

(đơn vị: đ)

Năm	Tiền lãi phải trả theo lãi suất 11%	Tiền lãi phải trả theo lãi suất 10%	Chênh lệch tiền lãi phải trả	Số tiền chiết khấu phân bổ
A	B	C	D = B - C	E[1]
1	11000	10000	1000	900,90
2	11000	10000	1000	811,62
3	11000	10000	1000	731,19
4	11000	10000	1000	658,73
5	11000	10000	1000	593,45
Cộng	55000	50000	5000	3695,90

Căn cứ vào kết quả tính được trong bảng trên, định kỳ hàng năm kế toán hạch toán số tiền chiết khấu được phân bổ vào chi phí hoạt động tài chính. Năm đầu tiên đồng thời với hạch toán trả lãi trái phiếu, kế toán ghi lại bút toán 3 ở trên với số tiền như sau: 900,90 đ x 4000 trái phiếu = 3.603.604 đ.

BT3,

Nợ TK "CP tài chính": 3.603,60

Có TK "Chiết khấu TP": 3.603,60.

Nếu áp dụng phương pháp bình quân, mức chiết khấu phân bổ hàng năm sẽ là:

14.783.588 đ : 5 năm = 2.956.718 đ

---

[1] *Giá trị hiện tại của số tiền chênh lệch theo lãi suất 11% thanh toán mỗi năm một lần.*

BT3, Phản ánh số chiết khấu trái phiếu được phân bổ hàng năm:

Nợ TK "CP tài chính": 2.956,72.

Có TK "Chiết khấu TP": 2.956,72.

BT4, Phản ánh gốc trái phiếu được thanh toán khi đáo hạn

Nợ TK "Mệnh giá TP": 400.000

Có TK TGNH: 400.000

5.3. CHUYỂN ĐỔI TRÁI PHIẾU THÀNH CỔ PHIẾU

Để tăng tính hấp dẫn, nhiều công ty phát hành trái phiếu có thể chuyển đổi (convertible bonds). Đây là loại trái phiếu cho phép chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông khi đáo hạn. Nếu chủ sở hữu trái phiếu đồng ý họ sẽ trở thành cổ đông của công ty. Đối với loại trái phiếu này chủ trái phiếu có thể nhận lại tiền hoặc chuyển đổi thành cổ phiếu. Công ty phải xác định giá chuyển đổi, nguyên tắc xác định giá chuyển đổi phải được quy định trước khi phát hành trái phiếu. Ở một số nước, giá chuyển đổi được xác định khi phát hành hoặc dựa theo giá thị trường trung bình của cổ phiếu trong một số ngày. Tại Australia, giá chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu được xác định theo giá bình quân của loại cổ phiếu được chuyển đổi trong thời gian 15 ngày trước khi phát hành cổ phiếu. Trình tự hạch toán chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu được thực hiện như sau:

Xác định số lượng cổ phiếu sẽ phát hành để chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu:

$$\textit{Số lượng cổ phiếu phát hành} = \frac{\textit{Số tiền thanh toán cho TP chuyển đổi}}{\textit{Giá chuyển đổi của 1 CP}}$$

Đây là số lượng lý thuyết của số cổ phiếu mà chủ sở hữu trái phiếu được nhận từ việc chuyển đổi trái phiếu. Tuy nhiên, số lượng cổ phiếu thực tế có thể khác với số lượng này. Căn cứ vào số lượng cổ phiếu phát hành để chuyển đổi từ trái phiếu đáo hạn và giá chuyển đổi, kế toán ghi:

Nợ TK "Mệnh giá trái phiếu": Giá chuyển đổi của số CP được phát hành.

Có TK "Thặng dư vốn CP": Chênh lệch giá chuyển đổi > mệnh giá CP

Có TK "Mệnh giá CP": Mệnh giá của số CP phát hành

Nếu giá chuyển đổi thấp hơn mệnh giá của số cổ phiếu phát hành thì phần chênh lệch được ghi vào bên Nợ TK "Thặng dư vốn CP".

Ví dụ 5.5. Công ty Bắc Hà phát hành 20 000 trái phiếu có thể chuyển đổi vào ngày 1 tháng 6 năm N với mệnh giá 10 tr.đ. Trái phiếu này có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông nếu chủ sở hữu đồng ý vào ngày đáo hạn 1 tháng 6 năm N+5. Giá chuyển đổi sẽ bằng 90% giá trung bình của cổ phiếu do công ty phát hành trong 15 ngày đầu tháng 5 năm N+5. Giá mua bán cổ phiếu của công ty trung bình trong 15 ngày đầu tháng 5 là 260.000 đ. do vậy giá chuyển đổi là 234 000 đ. Ngày 1 tháng 6 năm N+5 trái chủ đồng ý chuyển đổi 15 000 trái phiếu thành cổ phiếu có mệnh giá 100.000 đ. Số trái phiếu còn lại công ty phải thanh toán cho trái chủ. Trong ngày này, công ty phát hành 641 200 cổ phiếu tương ứng với số tiền là 150040,8 tr.đ để chuyển đổi 15000 trái phiếu. Sau khi chuyển đổi số tiền còn thiếu trái chủ phải thanh toán cho công ty chậm nhất đến ngày 30 tháng 7.

Kế toán theo dõi mệnh giá trái phiếu phát hành trên TK "Mệnh giá trái phiếu". Các bút toán ghi sổ như sau:

Ngày 1 tháng 6 năm N+5

BT1, Chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu:

Nợ TK "Mệnh giá trái phiếu": 150.040.800 .

Có TK 'Thặng dư vốn CP": 85.920.800

Có TK "Mệnh giá CP": 64.120.000

BT2, Thanh toán 5 000 trái phiếu cho trái chủ:

Nợ TK 343 (3431): 49 959.200.

Có TK 112: 49 959.200.

TÓM TẮT CHƯƠNG 5

Cung cấp cho sinh viên các kiến thức về trái phiếu, định giá trái phiếu và kế toán phát hành trái phiếu. Sau khi học xong chương này sinh viên sẽ:

Nắm được bản chất của trái phiếu,

Phân biệt được sự khác nhau giữa các loại trái phiếu,

Nắm được phương pháp xác định giá phát hành trái phiếu,

Biết hạch toán phát hành trái phiếu theo các loại giá khác nhau,

Nắm được trình tự và phương pháp hạch toán nghiệp vụ chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu.

Chương 6

KẾ TOÁN GIẢI THỂ VÀ TỔ CHỨC LẠI CÔNG TY

6.1. KẾ TOÁN GIẢI THỂ CÔNG TY

Trong quá trình tồn tại và hoạt động của mình, doanh nghiệp nói chung, công ty nói riêng không thể chắc chắn tránh được các nguyên nhân dẫn đến bị giải thể. Đối với công ty nhà nước, do làm ăn không hiệu quả hoặc do kế hoạch sắp xếp lại của Nhà nước có thể bị giải thể. Còn đối với các công ty ngoài quốc doanh, những trường hợp kinh doanh các lĩnh vực, ngành nghề không có trong giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, thay đổi số lượng thành viên ... cũng có thể làm cho công ty bị giải thể. Khi việc duy trì sự tồn tại của công ty không được luật pháp thừa nhận hoặc không có hiệu quả về mặt kinh tế - xã hội thì việc tiến hành giải thể công ty là việc làm cần thiết.

6.1.1. Các trường hợp giải thể công ty

Theo quy định của Việt Nam, công ty sẽ bị giải thể khi rơi vào một trong các trường hợp sau:

- Kết thúc thời hạn hoạt động đã ghi trong điều lệ mà không có quyết định gia hạn.

- Theo quyết định của hội đồng thành viên, chủ sở hữu hoặc đại hội đồng cổ đông công ty tuỳ vào từng loại hình công ty.

- Công ty bị thu hồi giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

- Công ty không còn đủ số lượng thành viên tối thiểu theo quy định của Luật Doanh nghiệp trong thời hạn 6 tháng liên tục.

Theo luật pháp của Úc, có 2 trường hợp giải thể công ty, đó là giải thể tự nguyện và giải thể theo yêu cầu của toà án. Toà án có thể yêu cầu

giải thể công ty nếu: công ty thông qua nghị quyết đặc biệt là nó cần được giải thể bởi toà án; công ty không tiến hành hoạt động kinh doanh trong vòng một năm kể từ khi thành lập; công ty không có thành viên nào; ban giám đốc điều hành công ty vì lợi ích của riêng họ chứ không phải vì lợi ích của toàn thể thành viên công ty... Giải thể công ty tự nguyện có thể xuất phát từ các cổ đông hoặc từ các chủ nợ. Cũng giống như trường hợp giải thể bởi toà án, sự khác biệt chính giữa các chủ thể yêu cầu giải thể công ty chính là khả năng thanh toán nợ của công ty. Các thành viên quyết tâm giải thể công ty chỉ vì công ty còn có khả năng thanh toán nợ. Tuy nhiên các chủ nợ đề xướng giải thể công ty vì họ cho rằng công ty không đủ khả năng thanh toán. Trong cả hai trường hợp thì cuối cùng cổ đông cũng quyết định giải thể công ty. Đặc điểm chính của giải thể tự nguyện là không liên quan đến toà án.

6.1.2. Trình tự giải thể công ty

Khi công ty đã rơi vào 1 trong các trường hợp dẫn đến bị giải thể thì các bước sau đây được áp dụng để giải thể công ty.

- Thông qua quyết định giải thể doanh nghiệp. Cơ quan thông qua quyết định giải thể công ty đối với công ty cổ phần, công ty TNHH và công ty hợp danh lần lượt là: Đại hội đồng cổ đông, hội đồng thành viên hoặc chủ sở hữu công ty và hội đồng thành viên. Quyết định giải thể công ty bao gồm các nội dung: Tên; trụ sở công ty; lý do giải thể và thời hạn thanh lý hợp đồng, thanh toán các khoản nợ, thời hạn này không được vượt quá 6 tháng kể từ ngày thông qua quyết định giải thể. Đồng thời trong quyết định giải thể công ty phải chỉ rõ các thành viên trong Tổ thanh lý tài sản.

- Trong thời hạn 7 ngày, kể từ ngày thông qua, quyết định giải thể phải được gửi tới cơ quan đăng ký kinh doanh, chủ nợ, người lao động và được niêm yết công khai tại trụ sở, đăng báo địa phương hoặc báo trung ương hằng ngày trong 3 số liên tiếp.

- Thanh lý tài sản và thanh toán các khoản nợ của doanh nghiệp.

- Trong thời hạn 7 ngày, kể từ ngày thanh toán hết nợ, Tổ thanh lý tài sản phải gửi hồ sơ về giải thể công ty đến cơ quan đăng ký kinh doanh.

- Trong thời hạn 7 ngày, kể từ khi nhận được hồ sơ về giải thể công ty, cơ quan đăng ký kinh doanh phải xoá tên công ty đó khỏi Sổ đăng ký kinh doanh.

6.1.3. Nguyên tắc xử lý tài chính khi giải thể công ty

Trong các giao dịch kinh tế, vấn đề quan trọng ảnh hưởng đến các bút toán ghi sổ kế toán chính là vấn đề tài chính. Đó là đối với mỗi hoặc chuỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh, về mặt tài chính được tính toán và xử lý như thế nào? Trong quá trình giải thể công ty, cần quán triệt các nguyên tắc xử lý tài chính sau:

- Kể từ ngày tuyên bố giải thể, mọi khoản nợ chưa đến hạn được coi là đến hạn, các khoản nợ được ngừng tính lãi.

- Mọi tài sản của công ty bị giải thể chuyển giao cho các đơn vị, cá nhân đều phải thanh toán theo giá thị trường tại thời điểm chuyển giao. Đây chính là sự vận dụng nguyên tắc hoạt động liên tục trong kế toán – khi không còn dấu hiệu hoạt động liên tục thì giá trị trường trở nên có ý nghĩa trong việc tính toán và ghi nhận giá trị tài sản của doanh nghiệp.

- Chủ nợ có bảo đảm là chủ nợ có khoản nợ được bảo đảm bằng tài sản của công ty mắc nợ. Chủ các khoản nợ có bảo đảm được nhận tài sản bảo đảm theo giá do Tổ thanh lý tài sản xác định, nếu chủ nợ không nhận thì tài sản đó được đem bán đấu giá theo quy định hiện hành. Số tiền thu được từ bán đấu giá tài sản bảo đảm được dùng để trả cho chủ nợ có bảo đảm; số thừa thuộc tài sản của công ty bị giải thể, số thiếu được coi là nợ không có bảo đảm và được xử lý như các khoản nợ không có bảo đảm khác.

- Người bảo lãnh cho công ty vay nợ đã trả nợ thay cho công ty thì số nợ trả thay đó được coi là khoản nợ không có bảo đảm và được thanh toán như các khoản nợ không có bảo đảm khác.

- Toàn bộ số tiền thu được từ tài sản của công ty bị giải thể được xử lý như sau:

+ Thanh toán chi phí giải thể công ty (chi phí thu hồi tài sản, nhượng; bán tài sản, phụ cấp cho thành viên Tổ thanh lý tài sản).

+ Thanh toán nợ lương, nợ BHXH và trợ cấp thôi việc cho người lao động.

+ Số tiền còn lại được thanh toán cho các chủ nợ không có bảo đảm. Nếu không đủ thì các khoản nợ không có bảo đảm chỉ được thanh toán theo tỷ lệ giữa tổng số tiền còn lại với tổng số nợ không có bảo đảm của công ty.

+ Thanh toán các khoản nợ thuế, kể cả số thuế phát sinh trong quá trình giải thể công ty.

+ Số còn lại sau khi đã thanh toán (nếu có) được chia cho các thành viên, cổ đông theo tỷ lệ vốn góp tương ứng.

Trong trường hợp tổng số tiền thu được từ tài sản của công ty bị giải thể không đủ để thanh toán chi phí giải thể và các khoản nợ phải trả thì người quyết định giải thể công ty thông báo với các chủ nợ và các cơ quan chức năng có liên quan về việc công ty mất khả năng thanh toán và thực hiện các thủ tục phá sản công ty. Theo quy định, kế toán phá sản công ty do Tổ quản lý, thanh lý tài sản thuộc toà án cấp tỉnh thực hiện.

6.1.4. Phương pháp kế toán

Theo quy định của Úc, việc giải thể công ty cần thực hiện 5 nhiệm vụ:

- Chuẩn bị báo cáo về toàn bộ tài sản của công ty và danh sách chủ nợ cũng như công bố về khả năng thanh toán của công ty.

- Bán, thanh lý tài sản của công ty bị giải thể.

- Chuyển giao tài sản cho các chủ nợ có bảo đảm.

- Thanh toán cho các chủ nợ trong danh sách.

- Hoàn trả vốn và số chênh lệch (nếu có) cho các cổ đông.

Về mặt kế toán, người thanh lý công ty sẽ có trách nhiệm duy trì một tài khoản thu, chi (*Account of Receipts and Payments*) và khoá sổ sách kế toán của công ty. Trình tự khoá sổ kế toán của công ty bị giải thể gồm các bước:

- Kết chuyển tất cả TK Chi phí sang TK Thanh lý (*Liquidation account*).

- Kết chuyển tất cả các TK Doanh thu sang TK Thanh lý.

- Khoá sổ các TK phản ánh giá gốc của tài sản (*Carrying amount of assets*) và các TK phản ánh giá trị điều chỉnh cho tài khoản tài sản (*Contra assets*) sang TK Thanh lý.

- Ghi Có TK Thanh lý với số tiền thu được.

- Ghi Nợ TK Thanh lý những chi phí phát sinh trong quá trình giải thể.

- So sánh giữa bên Nợ và bên Có của TK Thanh lý, nếu chênh lệch bên Có lớn hơn bên Nợ đủ để thanh toán cổ tức ưu đãi luỹ kế còn nợ thì thanh toán cổ tức còn nợ cho cổ đông ưu đãi cổ tức có tích luỹ. Ngược lại, chuyển số dư của TK Lợi nhuận sang TK Thanh lý.

- Ghi Nợ TK Thanh lý để thanh toán cổ tức còn nợ cho cổ đông ưu đãi hoàn lại, sau đó chuyển số cổ tức này sang TK Phân phối cho cổ đông (*Shareholders□ distribution account*).

- Chuyển số dư của TK Lợi nhuận sang TK Thanh lý và xác định số dư của các quỹ còn lại để phân chia cho các cổ đông khác.

- Chuyển số vốn góp (*Paid-up capital*) và số dư của TK Thanh lý sang TK Phân phối của cổ đông trước khi thanh toán (nếu có).

Đối với Việt Nam, Tổ thanh lý tài sản có trách nhiệm lập Bảng kê tài sản và danh sách chủ nợ, trong đó chia thành chủ nợ có bảo đảm và chủ nợ không có bảo đảm. Sau đó tiến hành thu hồi tài sản, thanh lý, bán đấu giá tài sản và thanh toán cho các chủ nợ trong danh sách. Về mặt kế toán, do công ty không còn hoạt động nên kế toán có thể sử dụng TK Lợi nhuận để phản ánh các khoản thu, chi phát sinh trong quá trình giải thể và tính ra chênh lệch thu, chi giải thể. Cụ thể, kế toán phản ánh các bút toán sau:

- Hoàn nhập dự phòng còn lại tính đến thời điểm giải thể:

Nợ TK Dự phòng giảm giá tài sản

Có TK Lợi nhuận

- Phản ánh giá bán của vật tư, hàng hoá:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH: Giá bán (giá thanh lý)

Nợ (Có) TK Lợi nhuận: Chênh lệch giữa giá bán và giá gốc.

Có các TK Tài sản ngắn hạn: Giá gốc vật tư, SP, hàng hoá

Có TK Thuế phải nộp Nhà nước

Thu hồi các khoản đầu tư tài chính:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH: Giá thu hồi

Nợ (Có TK) Lợi nhuận: Lãi hoặc lỗ

Có TK Đầu tư tài chính: Giá ghi sổ

- Phản ánh giá bán của TSCĐ:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH: Giá bán

Nợ TK Hao mòn luỹ kế: GTHM

Nợ (Có) TK Lợi nhuận: Chênh lệch giữa giá bán và GTCL

Có TK Tài sản cố định: Nguyên giá

Có TK Thuế phải nộp Nhà nước

- Phản ánh thu hồi nợ phải thu:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH: Số nợ đã thu hồi được

Nợ TK Lợi nhuận: Chiết khấu hoặc số không thu được

Có các TK Nợ phải thu: Số nợ ghi trên sổ kế toán

- Phản ánh chi phí liên quan đến việc giải thể công ty:

Nợ TK Lợi nhuận

Có TK Tiền mặt, TGNH

- Thanh toán các khoản cho người lao động:

Nợ TK Phải trả công nhân viên

Có TK Tiền mặt, TGNH

- Thanh toán với các chủ nợ:

Nợ các TK Nợ phải trả: Số nợ gốc

Có TK Tiền mặt, TGNH: Số tiền đã trả

Có TK Lợi nhuận: Chiết khấu thanh toán được hưởng

- Thanh toán thuế còn nợ Ngân sách nhà nước (kể cả số phát sinh trong quá trình giải thể):

Nợ TK Thuế phải nộp Nhà nước

Có TK Tiền mặt, TGNH

- Khi kết thúc thủ tục thanh lý tài khoản ở ngân hàng và rút số tiền còn lại về quỹ tiền mặt, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt

Có TK TGNH

- Phân chia vốn góp cho các cổ đông hoặc thành viên:

Nợ TK Vốn góp

Có TK Phải trả cổ đông (hoặc thành viên)

- Chia các nguồn vốn chủ sở hữu khác cho các cổ đông hoặc thành viên:

Nợ TK Lợi nhuận, Thặng dư vốn, Quỹ công ty

Có TK Phải trả cổ đông (hoặc thành viên)

Trong trường hợp kinh doanh thua lỗ hoặc các TK nguồn dư Nợ thì xác định số mà các thành viên, cổ đông phải gánh chịu tương ứng:

Nợ TK Phải trả cổ đông (hoặc thành viên)

Có TK Lợi nhuận, Thặng dư vốn, Chênh lệch tỷ giá

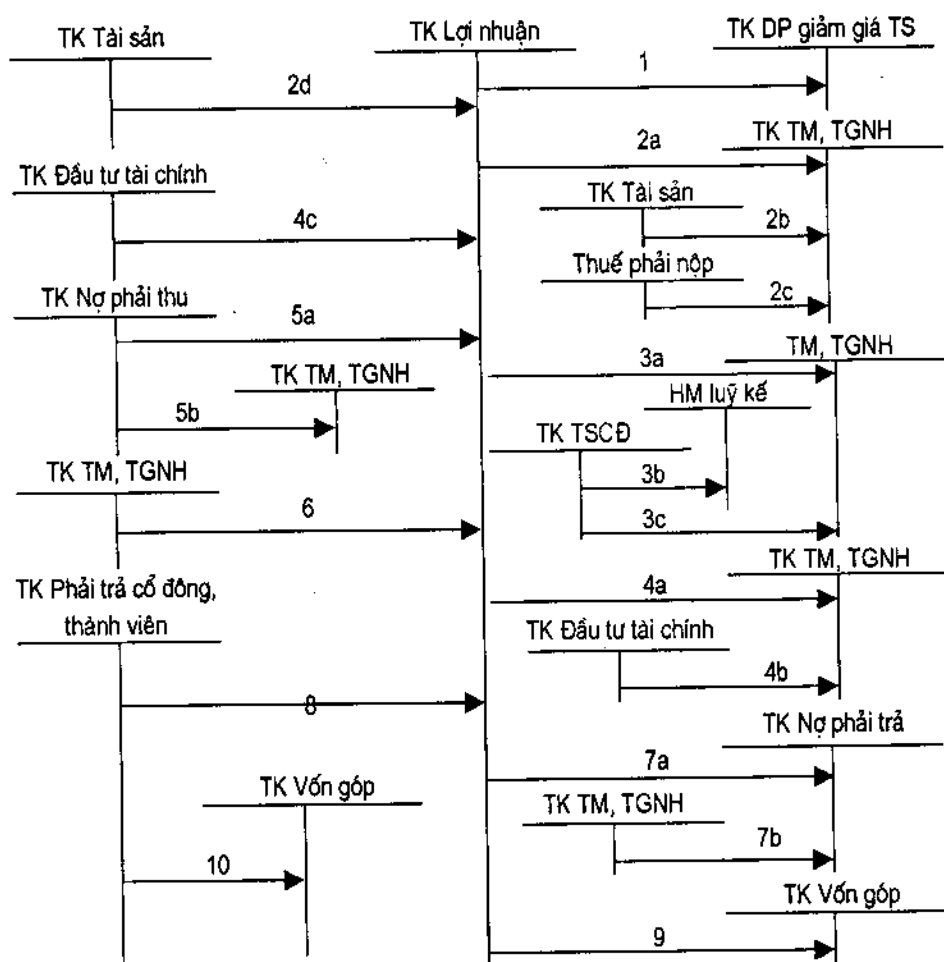
- Thanh toán cho các thành viên, cổ đông để kết thúc việc giải thể công ty:

Nợ TK Phải trả cổ đông (hoặc thành viên)

Có TK Tiền mặt

Sau khi kết thúc việc thanh toán, Tổ thanh lý tài sản phải gửi sổ sách kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu liên quan đến giải thể công ty về cơ quan cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh để lưu trữ.

Sơ đồ 6.1: Sơ đồ kế toán giải thể công ty



Chú thích:

1. Hoàn nhập dự phòng còn lại trước khi giải thể.

2a. Chênh lệch do giá bán lớn hơn giá gốc.

2b. Giá gốc của tài sản bán.

2c. Thuế GTGT phải nộp.

2d. Chênh lệch do giá bán nhỏ hơn giá gốc.

3a. Chênh lệch do giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ.

3b. Giá trị hao mòn luỹ kế của TSCĐ bán.

3c. Giá trị còn lại của TSCĐ bán.

4a. Chênh lệch do giá thu hồi lớn hơn giá gốc của các khoản đầu tư tài chính.

4b. Giá gốc của các khoản đầu tư tài chính được thu hồi.

4c. Chênh lệch do giá thu hồi nhỏ hơn giá gốc của các khoản đầu tư tài chính.

5a. Số không thu hồi được hoăc chiết khấu cho con nợ.

5b. Số nợ thực thu được.

6. Thanh toán các chi phí giải thể công ty.

7a. Số nợ không phải thanh toán hoặc số chiết khấu thanh toán được hưởng.

7b. Sợ nợ phải trả thực thanh toán.

8. Phân chia lợi nhuận còn lại cho thành viên, cổ đông.

9. Dùng vốn góp để bù đắp thu nhỏ hơn chi giải thể công ty.

10. Phân chia vốn góp cho thành viên, cổ đông công ty.

Ví dụ 6.1: Công ty TNHH **ABC** do làm ăn kém hiệu quả, Hội đồng thành viên đã đi đến quyết định giải thể công ty. Vào ngày giải thể 1/6/N, Bảng cân đối kế toán của công ty như sau (Đơn vị: Triệu đồng):

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
I. Tài sản ngắn hạn	2.000	I. Nợ phải trả	2.800
1. Tiền mặt	250	1. Vay ngắn hạn	600
2. Tiền gửi ngân hàng	400	2. Phải trả người bán	750
3. Phải thu khách hàng	620	3. Thuế phải nộp NN	250
4. DP phải thu khó đòi	(50)	4. Vay dài hạn	1.200
5. Hàng hoá	840	II. Nguồn vốn CSH	1.350
6. Dự phòng giảm giá HTK	(60)	1. Nguồn vốn kinh doanh	2.000
II. Tài sản dài hạn	2.150	- Vốn góp	2.000
1. TSCĐHH	3.500	2. LN chưa phân phối	(650)
2. Hao mòn TSCĐHH	(1.350)		
Tổng cộng	4.150	Tổng cộng	4.150

Quá trình giải thể diễn ra như sau:

Ngày 2/6, Hội đồng thành viên của công ty tuyên bố giải thể và ra Quyết định thành lập Tổ thanh toán tài sản .

Tổ thanh toán tài sản tiến hành thanh lý tài sản và thu hồi công nợ như sau:

Ngày 5/6, bán hàng hoá thu được 825 bằng tiền mặt, trong đó thuế GTGT 10%.

Ngày 6/6, thu hồi công nợ được 600 bằng TM, còn lại chiết khấu cho con nợ.

Ngày 8/6, bán TSCĐ thu được 2.255 bằng TGNH, trong đó thuế GTGT 10%.

Ngày 9/6, công ty rút hết số tiền trong tài khoản ngân hàng về quỹ tiền mặt.

Ngày 12/6, thanh toán chi phí giải thể theo Bảng kê chứng từ thanh toán là 25.

Ngày 14/6, thanh toán toàn bộ số còn nợ Ngân sách, kể cả số phải nộp phát sinh trong quá trình giải thể.

Ngày 15/6, thanh toán nợ vay ngắn hạn, được hưởng chiết khấu 2%.

Ngày 16/6, thanh toán cho người bán sau khi trừ đi chiết khấu thanh toán được hưởng 3%.

Ngày 17/6, thanh toán vay dài hạn được chủ nợ cho hưởng chiết khấu 4%.

Ngày 19/6, xác định số tài sản còn lại mà các thành viên còn được hưởng theo tỷ lệ vốn góp tương ứng và thanh toán cho họ để kết thúc việc giải thể công ty.

Các nghiệp vụ phát sinh trong quá trình giải thể công ty được ghi sổ như sau:

1. Nợ TK DP phải thu khó đòi: 50 *Nợ TK DP giảm giá hàng hoá: 60* *Có TK Lợi nhuận: 110*	*2. Nợ TK Tiền mặt: 825* *Nợ TK Lợi nhuận: 90* *Có TK Hàng hoá: 840* *Có TK Thuế phải nộp: 75*
3. Nợ TK Tiền mặt: 600 *Nợ TK Lợi nhuận: 20* *Có TK Phải thu khách hàng: 620*	*4. Nợ TK TGNH: 2.255* *Nợ TK Hao mòn luỹ kế: 1.350* *Nợ TK Lợi nhuận: 100* *Có TK TSCĐ: 3.500* *Có TK Thuế phải nộp: 205*
5. Nợ TK Tiền mặt: 2.655 *Có TK TGNH: 2.655*	
6. Nợ TK Lợi nhuận: 25 *Có TK Tiền mặt: 25*	*7. Nợ TK Thuế phải nộp: 530* *Có TK Tiền mặt: 530*
8. Nợ TK Vay ngắn hạn: 600 *Có TK Lợi nhuận: 12* *Có TK Tiền mặt: 588*	*9. Nợ TK Phải trả người bán: 750* *Có TK Lợi nhuận: 22,5* *Có TK Tiền mặt: 727,5*

10. Nợ TK Vay dài hạn: 1.200

Có TK Lợi nhuận: 48

Có TK Tiền mặt: 1.152

11. Nợ TK Vốn góp: 692,5

Có TK Lợi nhuận: 692,5

12. Nợ TK Vốn góp: 1.307,5

Có TK Tiền mặt: 1.307,5

6.2. KẾ TOÁN CHIA, TÁCH CÔNG TY

6.2.1. Kế toán chia công ty

6.2.1.1. Những vấn đề chung về chia công ty

Chia công ty được thực hiện theo những quy định về mặt pháp lý như sau:

- Việc chia doanh nghiệp chỉ áp dụng đối với Công ty TNHH và công ty cổ phần với điều kiện công ty được chia phải cùng loại hình với công ty bị chia. Quy định này xuất phát từ tính chịu trách nhiệm hữu hạn đối với công nợ phải trả và các nghĩa vụ tài chính khác của công ty TNHH và công ty cổ phần. Chính vì vậy, chia công ty không áp dụng với công ty hợp danh và doanh nghiệp tư nhân.

- Chia công ty có thể được thực hiện bằng cách chuyển toàn bộ tài sản của công ty bị chia để thành lập một số công ty mới cùng loại, đồng thời chuyển toàn bộ quyền, nghĩa vụ của công ty bị chia sang các công ty mới và chấm dứt sự tồn tại của công ty bị chia.

- Hội đồng thành viên, chủ sở hữu công ty hay đại hội đồng cổ đông của công ty bị chia thông qua quyết định chia công ty. Quyết định chia công ty phải bao gồm các nội dung: số lượng công ty sẽ thành lập, nguyên tắc chia tài sản công ty, phương án sử dụng lao động, thời hạn và thủ tục chuyển đổi phần vốn góp của công ty bị chia sang các công ty mới thành lập, nguyên tắc giải quyết các nghĩa vụ của công ty bị chia, thời hạn chia công ty.

- Các công ty mới thành lập tiến hành đăng ký kinh doanh. Sau khi các công ty mới đăng ký kinh doanh, công ty bị chia chấm dứt tồn tại. Các công ty mới phải cùng liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị chia.

Về mặt tài chính và kế toán, công ty bị chia phải kiểm kê, phân loại tài sản, xử lý tài chính, lập báo cáo tài chính và quyết toán thuế ở thời điểm chia công ty. Công ty bị chia kiểm kê, xác định số lượng, chất lượng và giá trị tài sản thực tế công ty đang quản lý và sử dụng, có thể phân loại tài sản đã kiểm kê theo các nhóm:

+ Tài sản cần dùng.

+ Tài sản không cần dùng, tài sản chờ thanh lý.

+ Tài sản hình thành từ quỹ khen thưởng, phúc lợi.

+ Tài sản thuê ngoài, vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công, nhận bán hộ, ký gửi.

Trong trường hợp tài sản thiếu thì phải xác định rõ nguyên nhân, trách nhiệm của bộ phận, cá nhân có liên quan để xử lý bồi thường trách nhiệm vật chất. Giá trị tài sản thiếu còn lại sau khi được bù đắp bằng các quỹ đã trích lập của công ty (chủ yếu là quỹ dự trữ) sẽ được tính vào kết quả kinh doanh của công ty bị chia.

Công ty bị chia tiến hành lập danh sách các chủ nợ, khách nợ, đối chiếu, xác nhận và phân loại các khoản nợ phải thu, nợ phải trả, lập bản kê chi tiết đối với từng loại công nợ.

Công ty bị chia lập phương án chia tài sản, công nợ của công ty cho các công ty được chia theo phương án đã thoả thuận. Toàn bộ tài sản của công ty bị chia chia cho các công ty được chia bao gồm: tài sản hữu hình, tài sản vô hình, các khoản đầu tư ra ngoài công ty, nợ phải thu, hàng tồn kho, quyền sử dụng đất và các tài sản khác. Công nợ của công ty bị chia chia cho các công ty được chia theo nguyên tắc: công ty được chia tiếp nhận bộ phận nào của công ty bị chia thì tiếp tục chịu trách nhiệm thanh toán nợ phải trả phát sinh ở bộ phận ấy nhưng tổng giá trị nợ

phải trả phải tương ứng với tỷ trọng giá trị tài sản đã nhận. Công ty bị chia lập biên bản bàn giao và ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao; bàn giao tài liệu kế toán liên quan đến tài sản, nợ chưa thanh toán cho các công ty được chia. Các công ty được chia tiếp tục kế thừa quyền, trách nhiệm của công ty bị chia theo tỷ trọng giá trị tài sản đã nhận, đồng thời căn cứ vào biên bản bàn giao mở và ghi sổ kế toán.

6.2.1.2. Kế toán tại công ty bị chia

Công ty bị chia tiến hành kiểm kê tài sản, phân định rõ tài sản thuộc quyền sở hữu và tài sản không thuộc quyền sở hữu, lập bảng kê công nợ phải thu, công nợ phải trả cũng như xác định số vốn góp của từng chủ sở hữu tính đến thời điểm trước khi chia công ty. Nếu trước khi chia công ty mà các bên không thống nhất về giá trị tài sản thì tiến hành đánh giá lại, chênh lệch giữa giá trị đánh giá lại và giá trị ghi sổ kế toán tại công ty bị chia có thể phản ánh trực tiếp trên TK Lợi nhuận. Sau khi đánh giá lại tài sản, kế toán tính ra giá trị một phần vốn góp đối với công ty TNHH và mệnh giá cổ phần đối với công ty cổ phần để xác định số vốn phân chia cho mỗi công ty từ công ty bị chia.

Về mặt kế toán, căn cứ vào nguyên tắc giải quyết các nghĩa vụ của công ty bị chia và phương án phân chia tài sản, kế toán tại công ty bị chia phản ánh các bút toán giải thể công ty như sau:

- Phản ánh đánh giá tăng tài sản trước khi chia công ty:

Nợ TK Vật liệu, Hàng hoá, TSCĐ...

Có TK Lợi nhuận

- Phản ánh đánh giá giảm tài sản trước khi chia công ty:

Nợ TK Lợi nhuận

Có TK Vật liệu, Hàng hoá, TSCĐ...

- Phản ánh số vốn góp của các thành viên, cổ đông phân chia cho các công ty mới:

Nợ TK Vốn góp

Có TK Thanh toán về chia công ty

- Phản ánh số vốn CSH khác phân chia cho các công ty mới:

Nợ TK Lợi nhuận, Thặng dư vốn, Quỹ công ty, Chênh lệch tỷ giá

Có TK Thanh toán về chia công ty

- Nếu các tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu có số dư bên Nợ thì kế toán phản ánh trách nhiệm tương ứng đối với các thành viên, cổ đông:

Nợ TK Thanh toán về chia công ty

Có TK Lợi nhuận, Thặng dư vốn, Chênh lệch tỷ giá

- Phản ánh trách nhiệm phải thanh toán các khoản nợ đối với các công ty mới:

Nợ TK Tiền vay, Phải trả người bán...

Có TK Thanh toán về chia công ty

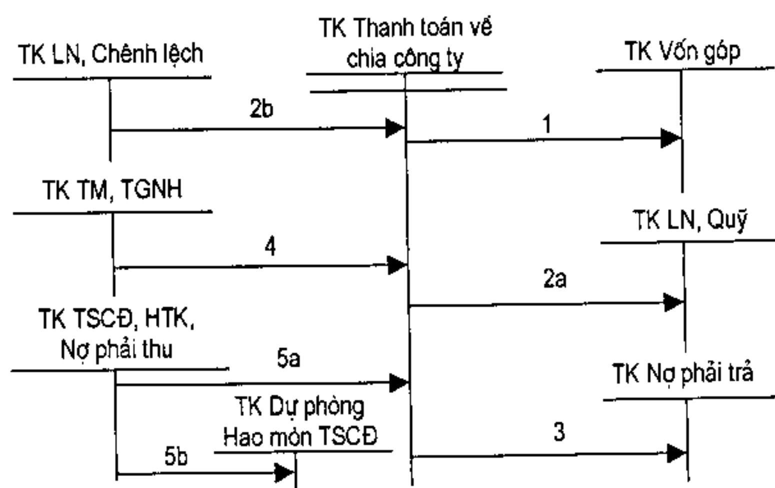
- Phân chia tài sản cho các công ty mới tương ứng với số vốn chủ sở hữu và công nợ phải trả của từng công ty:

Nợ TK Thanh toán về chia công ty

Nợ TK Hao mòn luỹ kế, Dự phòng

Có TK Tiền mặt, TGNH, Vật liệu, TSCĐ...

Sơ đồ 6.2: Kế toán tại công ty bị chia



Chú thích:

1. Phân chia vốn góp của thành viên, cổ đông cho các công ty được chia.

2a. Phân chia các vốn chủ sở hữu khác cho các công ty được chia.

2b. Nếu các tài khoản lợi nhuận và chênh lệch tỷ giá có số dư bên Nợ thì trừ vào số vốn phân chia cho các công ty được chia.

3. Phân chia công nợ phải trả cho các công ty được chia tương ứng với tỷ lệ vốn góp.

4. Thanh toán cho các công ty được chia bằng tiền.

5a. Chuyển giao tài sản cho các công ty được chia tương ứng với vốn góp và công nợ phải trả theo giá trị thực của tài sản.

5b. Ghi giảm giá trị hao mòn TSCĐ và dự phòng giảm giá tài sản.

6.2.1.3. Kế toán tại công ty được chia

Do các công ty được chia là những công ty mới ra đời sau quá trình chia công ty nên kế toán phản ánh các bút toán thành lập công ty.

- Phản ánh số vốn góp mà các thành viên, cổ đông từ công ty bị chia cam kết chuyển sang công ty mới:

Nợ TK Phải thu cổ đông, thành viên

Có TK Vốn đăng ký góp

- Phản ánh trách nhiệm thanh toán các khoản nợ phải trả tương ứng với vốn góp từ công ty bị chia:

Nợ TK Phải thu cổ đông, thành viên

Có các TK Nợ phải trả

- Phản ánh số tài sản do công ty bị chia bàn giao tương ứng với vốn góp và các khoản công nợ phải trả của từng công ty mới:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, Vật liệu, Hàng hoá, TSCĐ...

Có TK Phải thu cổ đông, thành viên

- Khi đã kết thúc việc tiếp nhận tài sản từ công ty bị chia tương ứng với vốn góp và công nợ phải trả, kế toán kết chuyển vốn đăng ký góp thành vốn góp của cổ đông, thành viên:

Nợ TK Vốn đăng ký góp

Có TK Vốn góp

Ví du 6.2. Đại hội đồng cổ đông quyết định chia Công ty cổ phần **Miền Tây** thành 2 Công ty cổ phần mới là Công ty cổ phần **Tây Nam** và công ty cổ phần **Tây Bắc**. Biết Công ty **Miền Tây** có số vốn điều lệ là 12 tỉ, chia thành 200.000 cổ phần với mệnh giá 60.000 đồng/1 cổ phần. Công ty **Tây Nam** có số vốn được chia là 120.000 cổ phần, còn công ty **Tây Bắc** được 80.000 cổ phần. Vào ngày chia công ty, Bảng cân đối kế toán của công ty **Miền Tây** như sau (Đơn vị: Triệu đồng):

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
I. Tài sản ngắn hạn	4.600	I. Nợ phải trả	2.800
1. TM	800	1. Vay ngắn hạn	700
2. TGNH	960	2. Phải trả người bán	600
3. Phải thu khách hàng	600	3. Phải nộp Nhà nước	200
4. Nguyên vật liệu	1.000	4. Khách hàng trả trước	300
5. Thành phẩm	800	5. Vay dài hạn	1.000
6. Hàng gửi bán	440	II. Vốn CSH	13.050
II. Tài sản dài hạn	11.250	1. NVKD	12.400
1. TSCĐHH	8.400	- Vốn góp	12.000
2. HMTSCĐHH	(800)	- Thặng dư vốn	400
3. TSCĐVH	4.000	2. Quỹ công ty	250
4. HMTSCĐVH	(350)	3. LN chưa phân phối	400
Tổng	**15.850**	**Tổng**	**15.850**

Trước khi chia công ty, giá trị tài sản được xác định lại như sau:

Nguyên vật liệu: 960, Thành phẩm 920, TSCĐHH (GTCL)7.400

Sau khi điều chỉnh lại giá trị tài sản, công ty **Miền Tây** thực hiện chuyển các nguồn vốn chủ sở hữu khác về vốn góp để xác định giá trị một cổ phần mới

Quá trình chia công ty được phản ánh trên sổ kế toán tại các công ty bằng các bút toán sau:

* Tại Công ty **Miền Tây**:

1a. Nợ TK Thành phẩm : 120 *Có TK Lợi nhuận: 120* *1b. Nợ TK Lợi nhuận: 240* *Có TK TSCĐHH: 200* *Có TK NVL: 40* *2. Nợ TK Thặng dư vốn: 400* *Nợ TK Quỹ công ty: 250* *Nợ TK Lợi nhuận: 280* *Có TK Vốn góp: 930* *3. Nợ TK Vốn góp: 12.930* *Có TK Phải trả Cty TN: 7.758* *Có TK Phải trả Cty TB: 5.172* *4. Nợ TK Vay ngắn hạn: 700* *Nợ TK Phải trả người bán: 600* *Nợ TK Thuế phải nộp: 200* *Nợ TK Khách hàng ứng trước: 300* *Nợ TK Vay dài hạn: 1.000* *Có TK Phải trả Cty TN: 1.680* *Có TK Phải trả Cty TB: 1.120*	*5. Nợ TK Phải trả Cty TN: 2.808* *Nợ TK Phải trả Cty TB: 1.872* *Có TK Tiền mặt: 800* *Có TK TGNH: 960* *Có TK Phải thu khách hàng: 600* *Có TK Nguyên vật liệu: 960* *Có TK Thành phẩm: 920* *Có TK Hàng gửi bán: 440* *6. Nợ TK Phải trả Cty TN: 4.440* *Nợ TK Phải trả Cty TB: 2.960* *Nợ TK HMTSCĐHH: 800* *Có TK TSCĐHH: 8.200* *7. Nợ TK Phải trả Cty TN: 2.190* *Nợ TK Phải trả Cty TB: 1.460* *Nợ TK HMTSCĐVH: 350* *Có TK TSCĐVH: 4.000*

* Tại Công ty Tây Nam	* Tại Công ty Tây Bắc
1. Nợ TK Phải thu cổ đông: 7.758	*1. Nợ TK Phải thu cổ đông: 5.172*
Có TK Vốn cam kết góp: 7.758	*Có TK Vốn cam kết góp: 5.172*
2. Nợ TK Phải thu cổ đông: 1.680	*2. Nợ TK Phải thu cổ đông: 1.120*
Có TK Vay ngắn hạn: 420	*Có TK Vay ngắn hạn: 280*
Có TK Phải trả người bán: 360	*Có TK Phải trả người bán: 240*
Có TK Thuế phải nộp: 120	*Có TK Thuế phải nộp: 80*
Có TK Khách hàng ứng trước: 180	*Có TK Khách hàng ứng trước: 120*
Có TK Vay dài hạn: 600	*Có TK Vay dài hạn: 400*
3. Nợ TK Tiền mặt: 480	*3. Nợ TK Tiền mặt: 320*
Nợ TK TGNH: 576	*Nợ TK TGNH: 384*
Nợ TK Phải thu khách hàng: 360	*Nợ TK Phải thu khách hàng: 240*
Nợ TK Nguyên vật liệu: 576	*Nợ TK Nguyên vật liệu: 384*
Nợ TK Thành phẩm: 552	*Nợ TK Thành phẩm: 368*
Nợ TK Hàng gửi bán: 264	*Nợ TK Hàng gửi bán: 176*
Nợ TK TSCĐHH: 4.440	*Nợ TK TSCĐHH: 2.960*
Nợ TK TSCĐVH: 2.190	*Nợ TK TSCĐVH: 1.460*
Có TK Phải thu cổ đông: 9.438	*Có TK Phải thu cổ đông: 6.292*
4. Nợ TK Vốn cam kết góp: 7.758	*4. Nợ TK Vốn cam kết góp: 5.172*
Có TK Vốn góp: 7.758	*Có TK Vốn góp: 5.172*

6.2.2. KẾ TOÁN TÁCH CÔNG TY

6.2.2.1. Những vấn đề chung về tách công ty

Việc tách công ty được thực hiện theo những quy định về mặt pháp lý như sau:

- Tách công ty chỉ áp dụng đối với Công ty TNHH và công ty cổ phần.

- Việc tách công ty có thể được thực hiện bằng cách chuyển một phần tài sản của công ty bị tách để thành lập 1 hoặc một số công ty mới cùng loại (công ty được tách), đồng thời chuyển một phần quyền và nghĩa vụ của công ty bị tách sang công ty được tách mà không chấm dứt sự tồn tại của công ty bị tách.

- Hội đồng thành viên, chủ sở hữu hay Đại hội đồng cổ đông công ty thông qua quyết định tách công ty. Thành viên, cổ đông của công ty bị tách và công ty được tách được xử lý theo một trong các cách sau:

+ Công ty bị tách trở thành chủ sở hữu của công ty được tách (Công ty được tách sẽ trở thành công ty TNHH 1 thành viên).

+ Tất cả thành viên, cổ đông của công ty bị tách trở thành thành viên, cổ đông của công ty được tách.

+ Các thành viên, cổ đông của công ty bị tách chia thành các nhóm tương ứng làm thành viên của các công ty mới sau khi tách công ty.

- Sau khi đăng ký kinh doanh, công ty được tách và công ty bị tách phải cùng liên đới chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị tách.

Về mặt tài chính và kế toán, công ty bị tách phải kiểm kê, phân loại tài sản, xử lý tài chính, lập báo cáo tài chính và quyết toán thuế ở thời điểm tách công ty. Trên cơ sở kết quả kiểm kê tài sản và xác định nợ chưa thanh toán của bộ phận được tách, công ty bị tách bàn giao tài sản, nợ chưa thanh toán của bộ phận được tách, lập biên bản bàn giao và ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao. Công ty bị tách bàn giao tài liệu kế toán liên quan đến tài sản, nợ chưa thanh toán cho công ty được tách. Công ty được tách căn cứ vào biên bản bàn giao mở và ghi sổ kế toán.

6.2.2.2. Kế toán tại công ty bị tách

Do công ty bị tách vẫn tồn tại sau quá trình tách công ty, do đó về mặt kế toán, kế toán ghi giảm vốn, giảm công nợ và giảm giá trị tài sản tương ứng. Hay nói cách khác, các bút toán tương tự như tại công ty bị

chia nhưng số tiền không phải là tất cả mà chỉ là một phần tương ứng với số vốn tách sang công ty mới. Trước khi tách công ty, công ty bị tách vẫn phải tiến hành kiểm kê, xác định chính xác tài sản, công nợ phải trả và vốn góp của từng thành viên, cổ đông còn lại tính đến thời điểm tách công ty. Nếu các cổ đông, thành viên không thống nhất về giá trị tài sản của công ty bị tách thì phải tiến hành đánh giá lại tài sản và điều chỉnh giá trị tài sản trên sổ kế toán của công ty bị tách.

- Phản ánh số vốn góp mà các thành viên, cổ đông cam kết chuyển sang công ty mới:

Nợ TK Vốn góp

Có TK Thanh toán về tách công ty

- Phản ánh số vốn chủ sở hữu khác tách sang các công ty mới tương ứng với vốn góp:

Nợ TK Lợi nhuận, Quỹ công ty, Thặng dư vốn, Chênh lệch tỷ giá

Có TK Thanh toán về tách công ty

Nếu các TK nguồn có số dư bên Nợ thì kế toán ghi giảm số vốn chuyển đi tương ứng của các thành viên, cổ đông:

Nợ TK Thanh toán về tách công ty

Có TK Lợi nhuận, Thặng dư vốn, Chênh lệch tỷ giá

- Phản ánh số công nợ phải trả tương ứng mà các công ty mới phải gánh chịu tương ứng với vốn góp được tách:

Nợ các TK Nợ phải trả

Có TK Thanh toán về tách công ty

- Phản ánh giá trị tài sản đã chuyển giao cho các công ty mới tương ứng với số vốn góp và công nợ phải trả của từng công ty mới:

Nợ TK Thanh toán về tách công ty

Nợ TK Hao mòn luỹ kế, Dự phòng

Có TK Tiền mặt, TGNH, Vật liệu, Hàng hoá, TSCĐ...

6.2.2.3. Kế toán tại công ty được tách

Do công ty được tách là công ty mới ra đời sau quá trình tách công ty nên kế toán phản ánh các bút toán thành lập công ty tương tự như kế toán tại công ty được chia.

6.3. KẾ TOÁN HỢP NHẤT, SÁP NHẬP CÔNG TY

6.3.1. Một số khái niệm

Hợp nhất kinh doanh (*Business combination*) là sự liên kết các thực thể kinh doanh (*Business entities*). Mục đích quan trọng hơn cả của hợp nhất kinh doanh là khả năng sinh lợi, lợi ích trước mắt của nhiều trường hợp hợp nhất là nhằm đạt được hiệu quả hoạt động thông qua liên kết ngang hoặc liên kết dọc, hoặc đa dạng hoá rủi ro kinh doanh thông qua hoạt động kết khối. Liên kết ngang (*Horizontal integration*) là sự hợp nhất các doanh nghiệp kinh doanh trong cùng ngành và thị trường. Liên kết dọc (*Vertical integration*) là sự hợp nhất các doanh nghiệp hoạt động khác nhau nhưng các giai đoạn sản xuất hoặc phân phối của chúng thì mang tính kế tiếp nhau. Kết khối (*Conglomeration*) là sự hợp nhất các doanh nghiệp kinh doanh các sản phẩm và dịch vụ khác nhau và không liên quan đến nhau.

Hợp nhất kinh doanh là một thuật ngữ chung dùng để chỉ tất cả các hình thức hợp nhất các thực thể kinh doanh riêng rẽ trước đó. Mua lại hay thôn tính (*Acquisition*) là một hình thức hợp nhất trong đó một công ty mua lại các tài sản đang phát huy tác dụng của một công ty khác và chuyển các tài sản này thành tài sản của chính nó. Khi một công ty có được sự kiểm soát đối với cơ sở vật chất đang sử dụng của một công ty khác thông qua việc dành được phần lớn cổ phiếu ưu đãi biểu quyết (*Outstanding voting stock*) của công ty đó thì cũng được gọi là mua lại. Công ty bị mua lại (*Acquired company*) vẫn tồn tại và tiếp tục hoạt động.

Các thuật ngữ kết hợp (*Merger*) và thống nhất (*Consolidation, thuật ngữ này cũng có nghĩa là hợp nhất báo cáo tài chính, sẽ được đề cập trong chương 7 của cuốn sách này*) thường được sử dụng như từ

đồng nghĩa với hợp nhất kinh doanh và mua lại. Tuy nhiên, xét một cách cụ thể, chúng có sự khác nhau nhất định. *Merger* dẫn đến giải thể tất cả trừ một công ty liên quan còn lại (*Trùng với khái niệm sáp nhập ở Việt Nam*). *Consolidation* cũng dẫn đến giải thể tất cả các công ty liên quan nhưng thành lập một công ty mới (*Trùng với khái niệm hợp nhất ở Việt Nam*). *Merger* xảy ra khi một công ty tiếp quản tất cả các hoạt động kinh doanh của một công ty khác và công ty bị tiếp quản sẽ bị giải thể. Chẳng hạn, công ty X mua tài sản của công ty Y thanh toán bằng tiền hoặc chứng khoán của công ty X. Trường hợp này được gọi là mua công ty. Tuy nhiên nó không phải là *merger* trừ khi công ty Y bị chấm dứt tồn tại. Trong trường hợp khác, công ty X có thể mua cổ phiếu của công ty Y và thanh toán cho cổ đông của công ty Y bằng tiền hoặc chứng khoán của công ty X. Khi đó, công ty X được kiểm soát đối với tài sản của công ty Y, tuy nhiên việc mua cổ phiếu này không mang lại cho công ty X quyền sở hữu pháp lý đối với tài sản trừ khi nó mua lại tất cả cổ phiếu của công ty Y và quyết định giải thể công ty Y (*khi đó gọi là merger*).

Consolidation xảy ra khi một công ty mới được thành lập để tiếp quản tài sản và hoạt động kinh doanh của ít nhất hai công ty và những công ty này bị giải thể. Chẳng hạn, công ty A là công ty mới được thành lập, có thể mua lại tài sản ròng (*net assets*) từ công ty B và công ty C bằng việc phát hành cổ phiếu. Trong trường hợp này, công ty B và C có thể tiếp tục nắm giữ cổ phiếu của công ty A vì lợi ích của cổ đông (*đây là trường hợp acquisition*) hoặc công ty B và C có thể phân phối cổ phiếu của công ty A cho các cổ đông của mình và chấm dứt hoạt động (*đây là trường hợp consolidation*). Trong cả hai trường hợp, công ty A giành được sự kiểm soát tài sản đối với công ty B và C. Trường hợp khác là công ty A có thể phát hành cổ phiếu trực tiếp cho cổ đông của công ty B và C để nắm giữa phần lớn cổ phần của các công ty này. Khi đó công ty A có được sự kiểm soát tài sản đối với công ty B và C nhưng không có quyền sở hữu tài sản trừ khi công ty B và C bị giải thể. Nếu công ty B và C vẫn tồn tại thì khi đó công ty A được gọi là công ty mẹ (*holding company*) và các công ty B và C được gọi là công ty con (*subsidiaries*).

Vấn đề đặt ra là nếu việc mở rộng hoạt động kinh doanh là mục tiêu hợp lý thì vì sao các doanh nghiệp, công ty lại lựa chọn hình thức hợp nhất kinh doanh hơn là xây dựng cơ sở mới? Những lý do của việc hợp nhất kinh doanh được đề cập dưới những khía cạnh sau:

Thứ nhất, lợi thế chi phí. Sẽ là đỡ tốn kém hơn cho một doanh nghiệp có được cơ sở vật chất mới nếu thực hiện hợp nhất thay vì xây dựng. Điều này đặc biệt thích hợp trong thời kỳ lạm phát. Mặt khác, hợp nhất kinh doanh sẽ mang lại lợi thế về thuế cho doanh nghiệp, bao gồm lợi thế về thuế thu nhập cá nhân và thuế bất động sản.

Thứ hai, rủi ro thấp hơn. Việc mua các sản phẩm và thị trường đã được xác lập sẽ có rủi ro thấp hơn so với việc phát triển sản phẩm và thị trường mới. Hợp nhất kinh doanh sẽ góp phần hạn chế rủi ro do thực hiện mục tiêu đa dạng hoá.

Thứ ba, thôn tính tài sản vô hình. Hợp nhất kinh doanh liên quan đến hợp nhất tài sản vô hình cũng như tài sản hữu hình và các nguồn lực. Do đó, việc mua lại bằng sáng chế, quyền khai khoáng hoặc kinh nghiệm quản lý có thể là yếu tố động lực chính của việc hợp nhất kinh doanh.

Thứ tư, tránh bị mua lại. Các công ty hợp nhất với nhau nhằm tránh bị mua lại. Vì các công ty có quy mô nhỏ có xu hướng dễ bị thôn tính bởi các công ty lớn nên nhiều công ty chấp nhận chiến lược liên kết với nhau như là biện pháp tốt nhất để chống lại nỗ lực thôn tính của các công ty khác.

Thứ năm, trì hoãn hoạt động kinh doanh ít hơn. Công ty nhận hợp nhất (công ty mới) hy vọng phương tiện, máy móc có được từ hợp nhất kinh doanh sẽ được sử dụng và đáp ứng các quy định về môi trường và quy định của chính phủ. Tuy nhiên việc doanh nghiệp xây dựng phương tiện và máy móc mới có thể dẫn đến sự trì hoãn hoạt động tốn kém do xây dựng cũng như do chờ đợi để nhận được sự phê duyệt của chính phủ cho phép hoạt động.

Dưới giác độ kế toán, hợp nhất kinh doanh xảy ra khi một công ty và ít nhất một đơn vị kinh doanh khác kết hợp với nhau tạo thành một

đơn vị kế toán (*Accounting entity*). Khái niệm kế toán hợp nhất kinh doanh nhấn mạnh tính thực thể duy nhất và tính độc lập của các công ty bị hợp nhất trước khi hợp nhất công ty.

Theo kế toán Mỹ, hợp nhất kinh doanh có thể thực hiện theo hai phương pháp là phương pháp kết hợp lợi ích (*Pooling of interests method*) và phương pháp mua lại (*Purchase method*). Mỗi phương pháp dựa trên những giả định khác nhau về bản chất của hợp nhất kinh doanh.

Phương pháp kết hợp lợi ích: Phương pháp kết hợp lợi ích giả định rằng lợi ích của các công ty bị hợp nhất (*Combining companies*) là thống nhất và không thay đổi trong đơn vị kế toán mới. Theo phương pháp này, tài sản và nợ phải trả của các công ty bị hợp nhất được mang sang đơn vị kế toán hợp nhất theo giá ghi sổ. Lợi nhuận giữ lại (*Retained earnings*) của các công ty bị hợp nhất cũng được mang sang sổ của đơn vị kế toán mới và thu nhập của đơn vị kế toán mới bao gồm thu nhập của các công ty bị hợp nhất trong cả năm không phụ thuộc vào ngày hoàn thành việc hợp nhất. Các công ty bị hợp nhất có thể sử dụng phương pháp kế toán khác nhau trong việc ghi nhận tài sản và nợ phải trả. Theo phương pháp kết hợp lợi ích, giá trị được ghi sổ bởi các công ty riêng rẽ bằng các phương pháp kế toán khác nhau có thể được điều chỉnh về cơ sở kế toán giống nhau nếu sự điều chỉnh là thích hợp đối với công ty bị hợp nhất. Sự thay đổi trong phương pháp kế toán nhằm làm cho phù hợp với các phương pháp riêng biệt cần phải được áp dụng từ thời điểm trong quá khứ và báo cáo tài chính phản ánh những kỳ hoạt động trước cần phải được trình bày lại. Chẳng hạn, một công ty bị hợp nhất đánh giá hàng tồn kho theo phương pháp LIFO và một công ty bị hợp nhất khác đánh giá theo phương pháp FIFO thì thông tin chi phí lịch sử có thể được điều chỉnh hoặc theo phương pháp LIFO hoặc FIFO để làm phù hợp các phương pháp kế toán.

Phương pháp mua lại: Phương pháp này dựa trên giả định rằng hợp nhất kinh doanh là giao dịch trong đó một công ty mua lại tài sản ròng của các công ty khác (công ty bị hợp nhất). Công ty mua ghi nhận

tài sản nhận được và công nợ phải trả theo giá trị hợp lý (*Fair value*). Giá của công ty bị mua (*Acquired company*) được xác định theo cách thức tương tự như những giao dịch khác. Số tiền này được phân bổ cho những tài sản và công nợ đã được mua mà có thể nhận biết được theo giá trị hợp lý vào ngày hợp nhất. Chênh lệch giữa giá mua với giá trị hợp lý của tài sản ròng đã mua lại được phân bổ vào mục uy tín công ty và được khấu hao tối đa không quá 40 năm. Lợi nhuận giữ lại của công ty mua theo phương pháp này có thể bị giảm xuống như là kết quả của hợp nhất kinh doanh nhưng nó không bao giờ được ghi tăng cả. Thu nhập của công ty mua lại bao gồm thu nhập trong kỳ của chính nó cộng với thu nhập của các công ty được mua phát sinh sau ngày hợp nhất kinh doanh. Trong phương pháp mua lại, việc các công ty riêng rẽ sử dụng các phương pháp kế toán khác nhau (ví dụ, FIFO hay LIFO) không phải là yếu tố hợp lý trong ghi nhận kế toán hợp nhất vì tất cả tài sản và nợ phải trả mua lại được ghi nhận theo giá trị hợp lý.

6.3.2. Kế toán hợp nhất công ty.

6.3.2.1. Những vấn đề chung về hợp nhất công ty

Việc hợp nhất công ty được thực hiện theo những quy định pháp lý sau:

- Hai hoặc một số công ty cùng loại (công ty bị hợp nhất) có thể hợp nhất thành 1 công ty mới (công ty hợp nhất) bằng cách chuyển toàn bộ tài sản, quyền, nghĩa vụ và lợi ích hợp pháp sang công ty hợp nhất, đồng thời chấm dứt sự tồn tại của các công ty bị hợp nhất.

Các công ty bị hợp nhất phải chuẩn bị hợp đồng hợp nhất. Hội đồng thành viên, chủ sở hữu hoặc Đại hội đồng cổ đông công ty của các công ty bị hợp nhất thông qua hợp đồng hợp nhất, điều lệ công ty hợp nhất và bầu các chức danh quản lý của công ty hợp nhất.

- Sau khi đăng ký kinh doanh, các công ty bị hợp nhất chấm dứt tồn tại. Công ty hợp nhất được hưởng các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ chưa thanh toán và các nghĩa vụ tài sản khác của các công ty bị hợp nhất.

Về mặt tài chính và kế toán, các công ty bị hợp nhất phải tiến hành kiểm kê, phân loại tài sản, lập danh sách nợ phải thu và nợ phải trả, xử lý những tồn đọng về mặt tài chính, khoá sổ kế toán, lập báo cáo tài chính và quyết toán thuế trước khi hợp nhất công ty. Các công ty bị hợp nhất bàn giao toàn bộ tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao, ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao và bàn giao toàn bộ tài liệu kế toán cho công ty hợp nhất. Công ty hợp nhất căn cứ vào các biên bản bàn giao mở, ghi sổ kế toán và tổng hợp báo cáo tài chính của các công ty bị hợp nhất thành báo cáo tài chính của công ty hợp nhất.

6.3.2.2. Kế toán tại công ty bị hợp nhất.

Thực chất các công ty bị hợp nhất đều bị giải thể để thành lập một công ty hoàn toàn mới, với các tài sản và công nợ của các công ty bị hợp nhất. Kế toán phản ánh các bút toán liên quan đến việc chuyển giao tài sản cho công ty hợp nhất, trường hợp nếu các bên không thống nhất về giá trị ghi sổ của tài sản thì trước khi chuyển giao phải tiến hành đánh giá lại, phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ với giá đánh giá lại của tài sản đối với bên chuyển giao được phản ánh vào TK Lợi nhuận. Sau khi đánh giá lại tài sản, kế toán xác định giá trị một phần vốn đối với công ty TNHH và giá trị một cổ phần đối với công ty cổ phần. Trên cơ sở phương án và hợp đồng hợp nhất, các công ty bị hợp nhất sẽ thu thêm hoặc hoàn trả tài sản cho cổ đông, thành viên trước khi hợp nhất. Về mặt kế toán, kế toán cũng phải kiểm kê, xác định số lượng và giá trị của từng loại tài sản, lập bảng kê nợ phải thu, nợ phải trả sau đó thực hiện các bút toán giải thể công ty.

- Phản ánh giá trị tài sản chuyển giao cho công ty hợp nhất:

Nợ TK Thanh toán về hợp nhất

Nợ TK Hao mòn luỹ kế, Dự phòng

Có các TK phản ánh Tài sản

- Phản ánh công nợ bàn giao cho công ty hợp nhất:

Nợ các TK Nợ phải trả

Có TK Thanh toán về hợp nhất

- Phản ánh vốn góp phân chia cho các thành viên, cổ đông chuyển về công ty hợp nhất:

Nợ TK Vốn góp

Có TK Thanh toán về hợp nhất

- Phản ánh vốn chủ sở hữu khác phân chia cho các thành viên, cổ đông chuyển về công ty hợp nhất:

Nợ TK Thặng dư vốn, Lợi nhuận, Quỹ công ty, Chênh lệch tỷ giá

Có TK Thanh toán về hợp nhất

- Nếu các TK nguồn có số dư bên Nợ thì kế toán ghi:

Nợ TK Thanh toán về hợp nhất

Có TK Thặng dư vốn, Lợi nhuận, Chênh lệch tỷ giá

6.3.2.3. Kế toán tại công ty hợp nhất.

Công ty hợp nhất là công ty mới ra đời sau quá trình hợp nhất công ty nên kế toán phản ánh các bút toán thành lập công ty tương tự như tại công ty được chia.

6.3.3. Kế toán sáp nhập công ty

6.3.3.1. Những vấn đề chung về sáp nhập công ty

Việc sáp nhập công ty được thực hiện theo những quy định pháp lý như sau:

- Một hoặc một số công ty cùng loại (*Công ty bị sáp nhập*) có thể sáp nhập vào một công ty khác (*Công ty nhận sáp nhập*) bằng cách chuyển toàn bộ tài sản, quyền, nghĩa vụ và lợi ích hợp pháp sang công ty nhận sáp nhập, đồng thời chấm dứt sự tồn tại của công ty bị sáp nhập.

- Sau khi đăng ký kinh doanh, công ty nhận sáp nhập được hưởng các quyền và lợi ích hợp pháp, chịu trách nhiệm về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của công ty bị sáp nhập.

Về mặt tài chính và kế toán, công ty bị sáp nhập phải kiểm kê, phân loại tài sản, xác định nợ chưa thanh toán, khoá sổ kế toán, lập báo cáo tài chính và quyết toán thuế trước khi sáp nhập. Công ty bị sáp

nhập bàn giao toàn bộ tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao, ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao và bàn giao toàn bộ tài liệu kế toán cho công ty nhận sáp nhập. Công ty nhận sáp nhập tiến hành ghi sổ kế toán trên cơ sở biên bản bàn giao.

6.3.3.2. Kế toán tại công ty bị sáp nhập.

Do công ty bị sáp nhập không còn tồn tại sau quá trình sáp nhập công ty nên tại công ty bị sáp nhập kế toán phản ánh các bút toán giải thể công ty tương tự như tại công ty bị hợp nhất hay như tại công ty bị chia.

6.3.3.3. Kế toán tại công ty nhận sáp nhập

Công ty nhận sáp nhập là công ty đã tồn tại trước quá trình sáp nhập công ty nên về mặt kế toán, kế toán phản ánh các bút toán ghi tăng vốn góp, tăng công nợ phải trả và tăng giá trị tài sản tương ứng. Thực chất, phương pháp hạch toán cũng tương tự như tại công ty được chia.

Ví dụ 6.3: Công ty cổ phần **Đông Tây** có vốn 5 tỷ, chia thành 500.000 cổ phần, mệnh giá 10.000đ/1 cổ phần. Bảng cân đối kế toán vào ngày 30/6/N như sau: (Đơn vị: Triệu đồng)

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
I- Tài sản ngắn hạn	4.900	I- Nợ phải trả	2.250
1. Tiền mặt	1.500	1. Vay ngắn hạn	400
2. Tiền gửi ngân hàng	2.000	2. Phải trả người bán	300
3. Phải thu khách hàng	800	3. Vay dài hạn	1.500
4. Nguyên vật liệu	400	4. Phải trả công nhân viên	50
5. Hàng hoá	200	II- Vốn chủ sở hữu	5.250
II. Tài sản dài hạn	2.600	1. Nguồn vốn kinh doanh	5.000
1. TSCĐHH	3.000	- Vốn góp	5.000
2. HMTSCĐHH	(400)	2. Quỹ khen thưởng phúc lợi	100
		3. Quỹ dự phòng tài chính	300
		4. LN chưa phân phối	(150)
Tổng cộng	**7.500**	**Tổng cộng**	**7.500**

Theo quyết định của đại hội cổ đông bất thường ngày 2/7/N, Công ty sẽ được sáp nhập vào Công ty **Nam Bắc** (Vốn cổ phần 6,6 tỷ; chia thành 600.000 cổ phần, mệnh giá 11.000 đ/1 cổ phần). Bảng cân đối kế toán của công ty **Nam Bắc** vào 30/6/N như sau (Đơn vị: Triệu đồng):

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
I- Tài sản ngắn hạn	4.000	I- Nợ phải trả	1.100
1. Tiền mặt	1.800	1. Vay ngắn hạn	500
2. Tiền gửi ngân hàng	700	2. Phải trả người bán	400
3. Phải thu khách hàng	600	3. Phải trả công nhân viên	100
4. Nguyên vật liệu	300	4. Thuế phải nộp Nhà nước	100
5. Công cụ dụng cụ	100	II- Vốn chủ sở hữu	7.200
6. Hàng hoá	300	1. Nguồn vốn kinh doanh	6.600
7. Hàng gửi bán	200	- Vốn góp	6.600
II- Tài sản dài hạn	4.300	2. Quỹ dự phòng tài chính	250
1. TSCĐHH	4.700	3. Quỹ phát triển k.doanh	150
2. HMTSCĐHH	(400)	4. LN chưa phân phối	200
Tổng cộng	**8.300**	**Tổng cộng**	**8.300**

Thoả thuận giữa 2 Công ty về điều kiện sáp nhập như sau:

*1. Giá trị tài sản của Công ty **Đông Tây** chuyển giao theo giá trị ghi trong Bảng cân đối kế toán.*

2. Trước khi sáp nhập, 2 công ty tiến hành điều chỉnh các vốn chủ sở hữu khác về vốn góp, kết quả điều chỉnh là mệnh giá cổ phần mới của mỗi công ty.

*3. Đồng thời Công ty nhận sáp nhập **Nam Bắc** sẽ cấp cho các cổ đông của **Đông Tây** 500.000 cổ phần với mệnh giá là mệnh giá sau điều chỉnh của công ty **Nam Bắc**. Công ty **Đông Tây** phải thu thêm từ các cổ đông của mình bằng tiền mặt để mệnh giá cổ phần bằng với mệnh giá cổ phần của công ty **Nam Bắc** trước khi sáp nhập.*

Quá trình sáp nhập công ty được ghi sổ kế toán bằng các bút toán sau:

* Tại Công ty **Đông Tây**:	* Tại Công ty **Nam Bắc**:
1a. Nợ TK Quỹ khen thưởng: 100	*1. Nợ TK Quỹ dự phòng: 250*
Nợ TK Quỹ dự phòng: 300	*Nợ TK Quỹ phát triển k.doanh: 150*
Có TK Vốn góp: 400	*Nợ TK Lợi nhuận: 200*
1b. Nợ TK Vốn góp: 150	*Có TK Vốn góp: 600*
Có TK Lợi nhuận: 150	*2. Nợ TK Phải thu về sáp nhập: 6.000*
2. Nợ TK Tiền mặt: 750	*Có TK Vốn cam kết góp: 6.000*
Có TK Vốn góp: 750	*3. Nợ TK Phải thu về sáp nhập: 2.250*
3. Nợ TK Vốn góp: 6.000	*Có TK Vay ngắn hạn: 400*
Có TK Phải trả về sáp nhập: 6.000	*Có TK Phải trả người bán: 300*
4. Nợ TK Vay ngắn hạn: 400	*Có TK Phải trả nhân viên: 50*
Nợ TK Phải trả người bán: 300	*Có TK Vay dài hạn: 1.500*
Nợ TK Phải trả nhân viên: 50	*4. Nợ TK Tiền mặt: 2.250*
Nợ TK Vay dài hạn: 1.500	*Nợ TK TGNH: 2.000*
Có TK Phải trả về sáp nhập: 2.250	*Nợ TK Phải thu khách hàng: 800*
5. Nợ TK Phải trả về sáp nhập: 5.650	*Nợ TK Nguyên vật liệu: 400*
Có TK Tiền mặt: 2.250	*Nợ TK Hàng hoá: 200*
Có TK TGNH: 2.000	*Nợ TK TSCĐHH: 2.600*
Có TK Phải thu khách hàng: 800	*Có TK Phải thu về sáp nhập: 8.250*
Có TK Nguyên vật liệu: 400	*5. Nợ TK Vốn cam kết góp: 6.000*
Có TK Hàng hoá: 200	*Có TK Vốn góp: 6.000*
6. Nợ TK Phải trả về sáp nhập: 2.600	
Nợ TK HMTSCĐHH: 400	
Có TK TSCĐHH: 3.000	

TÓM TẮT CHƯƠNG 6

Chương 6 đã trình bày những vấn đề tài chính và kế toán liên quan đến giải thể và tổ chức lại công ty, cụ thể bao gồm:

1. *Các trường hợp giải thể công ty; trình tự giải thể công ty; nguyên tắc xử lý tài chính và phương pháp kế toán giải thể cong ty.*
2. *Những vấn đề về tài chính, pháp lý và phương pháp kế toán chia; tách; hợp nhất và sáp nhập công ty.*

Chương 7
BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC CÔNG TY

7.1. TỔNG QUAN VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH TRONG CÁC CÔNG TY

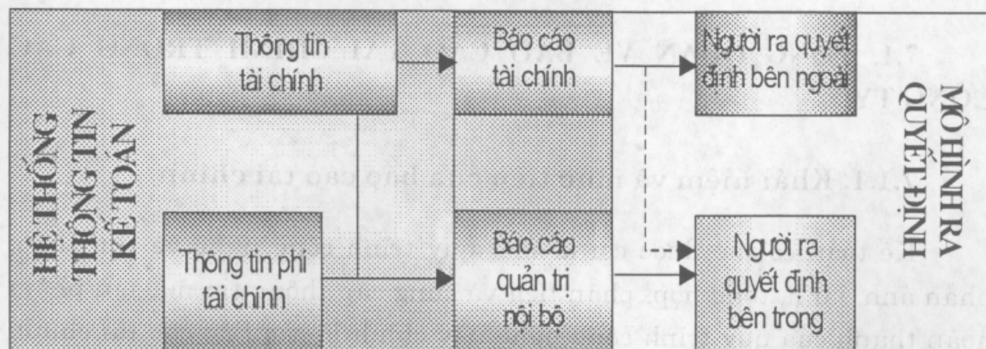
7.1.1. Khái niệm và mục tiêu của báo cáo tài chính

Kế toán có thể được coi là một quy trình công nghệ về thu thập, phản ánh, xử lí, tổng hợp, phân tích và cung cấp thông tin mà sản phẩm hoàn thành của quy trình công nghệ này chính là các Báo cáo tài chính. Các báo cáo tài chính được lập trong giai đoạn cuối của quy trình trên, có nhiệm vụ tổng hợp toàn bộ các thông tin kinh tế - tài chính từ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại đơn vị hạch toán trong một thời kì nhất định.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01, báo cáo tài chính cần tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế - tài chính đã phát sinh để có thể phản ánh được các thông tin về Tình hình tài chính (Tài sản, Nợ phải trả, Nguồn vốn chủ sở hữu) và Tình hình kinh doanh (Doanh thu, chi phí, thu nhập) của doanh nghiệp qua một kỳ kế toán.

Các báo cáo tài chính có nhiệm vụ cung cấp cho người sử dụng các thông tin hữu ích cho việc ra quyết định kinh doanh, liên quan đến quá trình phân phối, sử dụng các nguồn lực của đơn vị trong quá trình kinh doanh, cũng như trong việc tính toán, sử dụng các chỉ tiêu kinh tế khác. Qua các thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính, người sử dụng có thể đánh giá được tình hình tài chính của doanh nghiệp tại một thời điểm cũng như khả năng sinh lời từ các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ, đồng thời đánh giá được khả năng thanh toán của doanh nghiệp hay dự đoán sự phát triển của doanh nghiệp trong tương lai.

Xét trong một quy trình kế toán, báo cáo tài chính là sản phẩm đầu ra, nhưng trong mô hình thông tin ra quyết định, các báo cáo tài chính lại đóng vai trò là đầu vào quan trọng cho việc ra quyết định kinh doanh của các nhà quản lý. Có thể thấy vị trí của báo cáo tài chính trong quan hệ với hệ thống thông tin kế toán và mô hình ra quyết định qua mô hình sau:



Mô hình 7.1: Vị trí của báo cáo kế toán

Từ mô hình trên, có thể thấy, để xây dựng một hệ thống thông tin kế toán với mục đích cung cấp thông tin cho việc ra quyết định, cần xuất phát từ hệ thống các báo cáo tài chính. Vì hệ thống báo cáo tài chính thể hiện nhu cầu của người sử dụng thông tin cũng như các yêu cầu đối với các thông tin đó, là mục tiêu cần đạt tới của hệ thống kế toán. Từ hệ thống báo cáo tài chính, các chỉ tiêu cụ thể trên báo cáo, kế toán sẽ xây dựng hệ thống tài khoản, sổ sách và quy trình kế toán phù hợp.

7.1.2. Các đối tượng sử dụng báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính của doanh nghiệp có thể được sử dụng bởi nhiều đối tượng khác nhau. Mỗi đối tượng sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính có một mục đích sử dụng riêng, do đó, các yêu cầu và cách thức sử dụng báo cáo tài chính của từng đối tượng cũng có nhiều sự khác biệt. Để có được một hệ thống báo cáo tài chính tốt, kế toán cần nghiên cứu đầy đủ về đối tượng sử dụng báo cáo như một mục tiêu cung cấp thông tin chủ yếu.

Xét trên quan hệ với hoạt động kinh doanh của đơn vị, có thể chia đối tượng sử dụng báo cáo tài chính thành các nhóm: nhóm những người ra quyết định trong doanh nghiệp và nhóm những người ra quyết định bên ngoài doanh nghiệp. Đối tượng chủ yếu sử dụng các báo cáo tài chính là nhóm những người ra quyết định ở bên ngoài doanh nghiệp, do các báo cáo tài chính là sản phẩm trực tiếp của Kế toán tài chính. Những người này thường không có quan hệ trực tiếp với các hoạt động kinh doanh của đơn vị, bao gồm các đối tượng như: các cổ đông hiện tại, các nhà đầu tư, nhà cung cấp, khách hàng, chủ nợ, ngân hàng, các nhà phân tích và tư vấn tài chính hay các cơ quan Thuế, liên đoàn lao động... và thậm chí còn bao gồm cả các đối thủ cạnh tranh của doanh nghiệp. Còn với mục tiêu ra quyết định cho hoạt động kinh doanh trực tiếp của đơn vị, các nhà quản trị kinh doanh (nhóm những người ra quyết định bên trong đơn vị) thường quan tâm tới các báo cáo quản trị nội bộ, được lập theo các nguyên tắc, phạm vi và đối tượng hoàn toàn khác so với các báo cáo tài chính.

Tuy nhiên, ngay trong nhóm người sử dụng báo cáo tài chính bên ngoài doanh nghiệp, cũng có thể chia thành nhiều đối tượng khác nhau theo lợi ích sử dụng thông tin và cách thức sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính.

Một số nhà đầu tư là cá nhân thường chỉ quan tâm đến lợi nhuận và khả năng sinh lời được trình bày trên báo cáo tài chính. Và do những hạn chế về trình độ kế toán, tài chính, họ chủ yếu xem xét phần diễn giải các chỉ tiêu liên quan đến lợi nhuận được trình bày trong các thuyết minh báo cáo. Đối với nhóm người dùng này, các báo cáo tài chính đã được kiểm toán được coi là có độ tin cậy cao nhất. Nhóm người dùng khác bao gồm các chuyên gia phân tích tài chính, các nhà đầu tư lớn, các luật gia... thường xem xét, nghiên cứu báo cáo tài chính rất kĩ lưỡng và sâu sắc, nhất là trước khi ra các quyết định liên quan đến các khoản tiền, tài sản, hoặc khoản đầu tư lớn. Nhóm đối tượng này thường có trình độ về kế toán, tài chính ở mức khá cao hoặc có trong tay sự trợ giúp tốt về mặt kế toán, tài chính khi nghiên cứu các báo cáo tài chính.

Mỗi đối tượng khác nhau sử dụng báo cáo tài chính cho một mục đích khác nhau, bên cạnh đó, trình độ về kế toán tài chính của các đối tượng này cũng không đồng đều, dẫn đến cách thức sử dụng thông tin tài chính cũng không giống nhau và yêu cầu của mỗi đối tượng đối với báo cáo tài chính của đơn vị cũng rất khác nhau. Những yêu cầu này thường xuất phát từ lợi ích của đối tượng, nên khó có thể tránh khỏi sự xung đột về lợi ích giữa các nhóm đối tượng sử dụng thông tin kế toán. Trong quá trình lập các báo cáo tài chính, kế toán doanh nghiệp cần phải quan tâm tới vấn đề này vì kế toán có nhiệm vụ đáp ứng các nhu cầu thông tin của các đối tượng có quan tâm.

Chính vì vậy, khi xây dựng hệ thống báo cáo tài chính cho doanh nghiệp hay trong quá trình lập các báo cáo cụ thể cho từng kỳ kế toán, kế toán doanh nghiệp thường lấy mục tiêu phục vụ là nhóm đối tượng sử dụng thông tin là các nhà đầu tư, chủ nợ, người cho vay,... nhóm đối tượng này được coi là tương đối thận trọng trong việc xem xét báo cáo tài chính, có trình độ đủ để hiểu biết đầy đủ các thông tin tài chính, mục đích sử dụng thông tin là để ra các quyết định cho vay, ra hạn nợ, đầu tư bổ sung vào doanh nghiệp... dựa trên cơ sở hoạt động thực tế của doanh nghiệp.

7.1.3. Phân loại báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính có nhiều loại khác nhau, mỗi loại báo cáo có thể được lập dựa trên các cơ sở số liệu và phạm vi khác nhau, đối tượng phục vụ và đặc điểm pháp lí của từng loại báo cáo cũng khác nhau... Hệ thống báo cáo tài chính của một doanh nghiệp thường được phân chia theo các tiêu thức sau:

7.1.3.1. Phân loại báo cáo theo nội dung kinh tế:

Cách phân loại này gắn liền với các hoạt động kinh tế - tài chính của đơn vị cũng như các chỉ tiêu kinh tế được kế toán phản ánh và các yếu tố của báo cáo theo yêu cầu của Luật kế toán cũng như các Chuẩn mực kế toán. Theo đó, báo cáo tài chính bao gồm các loại:

- Bảng cân đối kế toán: phản ánh các thông tin tổng quát về tình hình tài chính của đơn vị tại một thời điểm nhất định (thời điểm lập báo

cáo). Báo cáo này phải trình bày đầy đủ các yếu tố: Tài sản, Nợ phải trả, Nguồn vốn chủ sở hữu. Từng yếu tố của báo cáo sẽ được định nghĩa theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán, tài chính hiện hành.

- Báo cáo kết quả kinh doanh: là báo cáo thể hiện tình hình kinh doanh của đơn vị trong một thời kỳ nhất định. Tình hình kinh doanh của đơn vị được biểu hiện qua các yếu tố về: Doanh thu, Chi phí, Kết quả các hoạt động kinh doanh của đơn vị.

- Báo cáo lưu chuyển tiền: có nhiệm vụ cung cấp các thông tin về tình hình sử dụng tiền của đơn vị cũng như các thông tin về sự hình thành của các khoản tiền, nói cách khác, báo cáo lưu chuyển tiền cần trình bày về các luồng tiền vào, luồng tiền ra khỏi doanh nghiệp trong kỳ, số dư tiền tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ của doanh nghiệp. Báo cáo lưu chuyển tiền trình bày thông tin về từng luồng tiền cụ thể: Luồng tiền từ hoạt động sản xuất kinh doanh, luồng tiền từ hoạt động đầu tư, luồng tiền từ hoạt động tài chính. Đây là báo cáo quan trọng không chỉ đối với các đối tượng bên ngoài mà còn quan trọng đối với cả các nhà quản trị doanh nghiệp, nó cho thấy khả năng tạo ra tiền, tình hình sử dụng tiền, nhu cầu về tiền, khả năng thanh toán công nợ, đánh giá các rủi ro tiềm tàng từ tình hình tài chính của doanh nghiệp.

- Thuyết minh báo cáo tài chính: là báo cáo nhằm bổ sung, giải trình các thông tin đã trình bày hoặc chưa trình bày trên các báo cáo khác về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh của doanh nghiệp và các vấn đề có ảnh hưởng tới hoạt động kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.

7.1.3.2. Phân loại theo phạm vi lập báo cáo:

Theo tiêu thức phạm vi lập báo cáo, có thể chia báo cáo tài chính thành 2 nhóm chính:

- Nhóm các báo cáo tài chính được lập cho từng đơn vị riêng lẻ: chỉ thể hiện tình hình tài chính của một thực thể kinh doanh riêng biệt, không tính tới các thực thể kinh doanh khác trực thuộc hoặc bị thực thể báo cáo kiểm soát hay có ảnh hưởng đáng kể.

- Nhóm báo cáo tài chính hợp nhất: có phạm vi lập báo cáo vượt ra ngoài ranh giới của một thực thể riêng biệt, là các báo cáo tài chính hợp nhất của các tập đoàn kinh doanh, các tổng công ty, các công ty xuyên quốc gia, các trường hợp hợp nhất hoặc sáp nhập công ty. Các báo cáo này không chỉ bao gồm tình hình kinh doanh trong phạm vi một thực thể mà còn tổng hợp thông tin từ báo cáo của các đơn vị trực thuộc, các công ty con, công ty liên kết, liên doanh...

7.1.3.3. Phân loại theo đặc tính pháp lý của báo cáo:

- Hệ thống báo cáo bắt buộc: là các báo cáo mà doanh nghiệp bắt buộc phải lập theo chế độ hiện hành, các báo cáo này thường có biểu mẫu cụ thể do chế độ ban hành, kỳ lập báo cáo, thời hạn lập, gửi và nơi gửi báo cáo cũng được chế độ quy định chặt chẽ... Hệ thống báo cáo này ngoài nhiệm vụ cung cấp thông tin, còn thể hiện sự tuân thủ pháp luật về kế toán của doanh nghiệp, thể hiện mối quan hệ pháp lý của doanh nghiệp với các cơ quan nhà nước, trách nhiệm pháp lý của doanh nghiệp với các đối tượng sử dụng thông tin.

- Hệ thống báo cáo hướng dẫn: là các báo cáo không bắt buộc phải lập, tuỳ theo nhu cầu thông tin và trình độ quản lý, chi phí, lợi ích từ việc lập báo cáo, doanh nghiệp có thể lập hoặc không lập các báo cáo này.

7.1.4. Nguyên tắc lập báo cáo tài chính

Các thông tin phản ánh trên các báo cáo tài chính cần thực sự có ý nghĩa đối với việc ra quyết định kinh doanh của các đối tượng sử dụng, muốn vậy, các báo cáo tài chính cần đáp ứng đầy đủ các yêu cầu:

- Đáng tin cậy (trung thực, khách quan và có thể kiểm tra được)
- Hợp lý
- Có thể hiểu được
- Có thể so sánh được

Để đáp ứng được các yêu cầu trên, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, cần tuân thủ những nguyên tắc nhất định, các nguyên tắc này thường được quy định trong các Chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán, tài

chính. Ở Việt Nam, các nguyên tắc này được quy định trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 về lập và trình bày báo cáo tài chính, ngoài ra còn một số nguyên tắc liên quan đến lập và trình bày báo cáo tài chính được quy định trong từng chuẩn mực kế toán khác có liên quan đến từng loại báo cáo cụ thể hoặc liên quan đến một số chỉ tiêu cụ thể trên báo cáo tài chính. Các nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam nhìn chung tương đối thống nhất với thông lệ và Chuẩn mực kế toán quốc tế, bao gồm các nguyên tắc cụ thể sau:

7.1.4.1. Nguyên tắc hoạt động liên tục

Nguyên tắc này yêu cầu khi lập và trình bày báo cáo tài chính, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp. Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần. Tất cả các dự định, kế hoạch của doanh nghiệp hay các sự kiện đặc biệt có thể xảy ra làm ảnh hưởng đến sự tồn tại của doanh nghiệp cũng như tính hoạt động liên tục của doanh nghiệp cần được giải trình cụ thể. Để đánh giá khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp, Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải xem xét đến mọi thông tin có thể dự đoán được tối thiểu trong vòng 12 tháng tới kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán.

7.1.4.2. Nguyên tắc Cơ sở dồn tích

Doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán dồn tích, ngoại trừ các thông tin liên quan đến các luồng tiền.

Theo cơ sở kế toán dồn tích, các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực thu, thực chi tiền và được ghi nhận vào sổ kế toán và báo cáo tài chính của các kỳ kế toán liên quan. Các khoản chi phí được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Tuy nhiên, việc áp dụng nguyên tắc phù hợp không cho phép ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán những khoản mục không thoả mãn định nghĩa về tài sản hoặc nợ phải trả.

7.1.4.3. Nguyên tắc Nhất quán

Việc trình bày và phân loại các khoản mục trong báo cáo tài chính phải nhất quán từ niên độ này sang niên độ khác, trừ khi có sự thay đổi đáng kể về bản chất các hoạt động của doanh nghiệp hoặc khi xem xét lại việc trình bày báo cáo tài chính cho thấy rằng cần phải thay đổi để có thể trình bày một cách hợp lý hơn các giao dịch và các sự kiện hoặc nột chuẩn mực kế toán khác yêu cầu có sự thay đổi trong việc trình bày.

Nguyên tắc này cũng đặt ra yêu cầu cho việc thay đổi cách trình bày báo cáo tài chính: sự thay đổi cách trình bày chỉ được thực hiện khi cấu trúc trình bày mới sẽ được duy trì lâu dài trong tương lai hoặc nếu lợi ích của cách trình bày mới được xác định rõ ràng. Khi có thay đổi, thì doanh nghiệp phải phân loại lại các thông tin mang tính so sánh và phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

7.1.4.4. Nguyên tắc Trọng yếu và tập hợp

Từng khoản mục trọng yếu phải được trình bày riêng biệt trong báo cáo tài chính. Các khoản mục không trọng yếu thì không phải trình bày riêng rẽ mà được tập hợp vào những khoản mục có cùng tính chất hoặc chức năng.

Khi trình bày báo cáo tài chính, một thông tin được coi là trọng yếu nếu không trình bày hoặc trình bày thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào quy mô và tính chất của các khoản mục được đánh giá trong các tình huống cụ thể nếu các khoản mục này không được trình bày riêng biệt. Để xác định một khoản mục hay một tập hợp các khoản mục là trọng yếu phải đánh giá tính chất và quy mô của chúng. Tuỳ theo các tình huống cụ thể, tính chất hoặc quy mô của từng khoản mục có thể là nhân tố quyết định tính trọng yếu. Ví dụ, các tài sản riêng lẻ có cùng tính chất và chức năng được tập hợp vào một khoản mục, kể cả khi giá trị của khoản mục là rất lớn. Tuy nhiên, các khoản mục quan trọng có tính chất hoặc chức năng khác nhau phải được trình bày một cách riêng rẽ.

Nếu một khoản mục không mang tính trọng yếu, thì nó được tập hợp với các khoản đầu mục khác có cùng tính chất hoặc chức năng trong báo cáo tài chính hoặc trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Tuy nhiên, có những khoản mục không được coi là trọng yếu để có thể được trình bày riêng biệt trên báo cáo tài chính, nhưng lại được coi là trọng yếu để phải trình bày riêng biệt trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Theo nguyên tắc trọng yếu, doanh nghiệp không nhất thiết phải tuân thủ các quy định về trình bày báo cáo tài chính của các chuẩn mực kế toán cụ thể nếu các thông tin đó không có tính trọng yếu.

7.1.4.5. Nguyên tắc Bù trừ

Các khoản mục tài sản và nợ phải trả trình bày trên báo cáo tài chính không được bù trừ, trừ khi một chuẩn mực kế toán khác quy định hoặc cho phép bù trừ.

Các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí chỉ được bù trừ khi:

Được quy định tại một chuẩn mực kế toán khác; hoặc

Các khoản lãi, lỗ và các chi phí liên quan phát sinh từ các giao dịch và các sự kiện giống nhau hoặc tương tự và không có tính trọng yếu. Các khoản này cần được tập hợp lại với nhau.

Các tài sản và nợ phải trả, các khoản thu nhập và chi phí có tính trọng yếu phải được báo cáo riêng biệt. Việc bù trừ các số liệu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hoặc Bảng cân đối kế toán, ngoại trừ trường hợp việc bù trừ này phản ánh bản chất của giao dịch hoặc sự kiện, sẽ không cho phép người sử dụng hiểu được các giao dịch hoặc sự kiện được thực hiện và dự tính được các luồng tiền trong tương lai của doanh nghiệp.

Khi trình bày báo cáo về doanh thu và thu nhập khác, doanh thu phải được đánh giá theo giá trị hợp lý của những khoản đã thu hoặc có thể thu được, trừ đi tất cả các khoản giảm trừ doanh thu. Trong hoạt

động kinh doanh thông thường, doanh nghiệp thực hiện những giao dịch khác không làm phát sinh doanh thu, nhưng có liên quan đến các hoạt động chính làm phát sinh doanh thu. Kết quả của các giao dịch này sẽ được trình bày bằng cách khấu trừ các khoản chi phí có liên quan phát sinh trong cùng một giao dịch vào khoản thu nhập tương ứng, nếu cách trình bày này phản ánh đúng bản chất của các giao dịch hoặc sự kiện đó. Các khoản lãi và lỗ phát sinh từ một nhóm các giao dịch tương tự sẽ được hạch toán theo giá trị thuần, ví dụ các khoản lãi và lỗ chênh lệch tỷ giá, lãi và lỗ phát sinh từ mua, bán các công cụ tài chính vì mục đích thương mại. Tuy nhiên, các khoản lãi và lỗ này cần được trình bày riêng biệt nếu quy mô, tính chất hoặc tác động của chúng yêu cầu phải được trình bày riêng biệt theo qui định của Chuẩn mực "Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán".

7.1.4.6. Nguyên tắc Có thể so sánh được

Thể hiện qua 3 yêu cầu cụ thể:

+ Các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính nhằm để so sánh giữa các kỳ kế toán phải được trình bày tương ứng với các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính của kỳ trước. Các thông tin so sánh cần phải bao gồm cả các thông tin diễn giải bằng lời nếu điều này là cần thiết giúp cho những người sử dụng hiểu rõ được báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

+ Khi thay đổi cách trình bày hoặc cách phân loại các khoản mục trong báo cáo tài chính, thì phải phân loại lại các số liệu so sánh (trừ khi việc này không thể thực hiện được) nhằm đảm bảo khả năng so sánh với kỳ hiện tại, và phải trình bày tính chất, số liệu và lý do việc phân loại lại. Nếu không thể thực hiện được việc phân loại lại các số liệu tương ứng mang tính so sánh thì doanh nghiệp cần phải nêu rõ lý do và tính chất của những thay đổi nếu việc phân loại lại các số liệu được thực hiện.

+ Trường hợp không thể phân loại lại các thông tin mang tính so sánh để so sánh với kỳ hiện tại, như trường hợp mà cách thức thu thập các số liệu trong các kỳ trước đây không cho phép thực hiện việc phân loại lại để tạo ra những thông tin so sánh, thì doanh nghiệp cần phải

trình bày tính chất của các điều chỉnh lẽ ra cần phải thực hiện đối với các thông tin số liệu mang tính so sánh. Chuẩn mực "Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán" đưa ra quy định về các điều chỉnh cần thực hiện đối với các thông tin mang tính so sánh trong trường hợp các thay đổi về chính sách kế toán được áp dụng cho các kỳ trước.

Ngoài các nguyên tắc cơ bản trên, khi lập và trình bày báo cáo tài chính, kế toán doanh nghiệp cần quan tâm tới các yếu tố khác như: kỳ lập báo cáo, phạm vi lập báo cáo, đơn vị tiền tệ dùng để lập báo cáo, trách nhiệm lập báo cáo, thời hạn lập và gửi báo cáo, nơi gửi báo cáo...

7.2. BÁO CÁO TÀI CHÍNH HỢP NHẤT

7.2.1. Khái niệm, vai trò và sự cần thiết của báo cáo tài chính hợp nhất

Báo cáo tài chính hợp nhất là báo cáo về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh của một tập đoàn kinh tế với tư cách là một thực thể kinh doanh độc lập, không kể đến sự tồn tại riêng biệt về mặt pháp lý của các công ty mẹ, công ty con trong tập đoàn đó.

Một hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất thường bao gồm 3 báo cáo:

- Bảng cân đối kế toán hợp nhất

- Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

- Báo cáo lưu chuyển tiền hợp nhất

Báo cáo tài chính hợp nhất là một trong những vấn đề phức tạp nhất của kế toán hiện đại. Để có thể nhìn nhận về báo cáo tài chính hợp nhất một cách xác thực và toàn diện, cần nắm được sự phát triển của mô hình công ty mẹ - con, tập đoàn kinh doanh, với tư cách là đối tượng chủ yếu trong quá trình lập các báo cáo tài chính hợp nhất.

Gắn liền với sự phát triển của nền kinh tế thị trường, sự gia tăng các liên kết kinh tế trong từng khu vực và trên thế giới, quy mô, tính

chất, phạm vi hoạt động của các doanh nghiệp cũng ngày càng được mở rộng. Theo các quy luật phát triển tất yếu của kinh tế thị trường, sự tích luỹ tư bản trong các doanh nghiệp và sự liên kết hình thành giữa các doanh nghiệp là không thể thiếu trong nền kinh tế mỗi quốc gia cũng như kinh tế thế giới. Quy mô doanh nghiệp phát triển ngày càng lớn, cơ cấu tổ chức và hoạt động của các doanh nghiệp cũng phức tạp hơn, từ chỗ chỉ là một thực thể kinh doanh đơn lẻ, ngày nay, một công ty có thể là sự kết hợp của rất nhiều công ty khác, phạm vi hoạt động cũng vượt ra khỏi biên giới của một quốc gia.

Từ giữa thế kỉ 19, mô hình công ty mẹ - con, tập đoàn kinh doanh đã chính thức hình thành và được thừa nhận cả về mặt pháp lí lẫn kinh tế là một mô hình kinh doanh tiên tiến, đóng góp rất lớn cho nền kinh tế các khu vực Bắc Mỹ, Châu Úc, Châu Âu. Sự hình thành các tập đoàn kinh tế và công ty mẹ con xuất phát từ nhiều nguyên nhân khác nhau, nhưng nguyên nhân chủ yếu xuất phát từ các lợi thế của mô hình kinh doanh theo tập đoàn, đó là khả năng huy động vốn lớn, tận dụng tối đa ưu thế của loại hình công ty trách nhiệm hữu hạn, khả năng phân tán rủi ro trong kinh doanh, khả năng tận dụng lợi thế thương mại lẫn nhau trong cùng tập đoàn, khả năng giảm thiểu nghĩa vụ thuế... Mô hình đơn giản nhất của một tập đoàn hay một công ty mẹ con bao gồm: một công ty mẹ và ít nhất 1 công ty con chịu sự kiểm soát của công ty mẹ.

Cùng với sự phát triển của thị trường chứng khoán tại các khu vực này, mô hình công ty mẹ - con, cũng ngày càng phát triển, cả về quy mô và hình thức tổ chức. Ngày nay, các công ty lớn có thể sở hữu (hoặc có quyền kiểm soát) đối với hàng trăm công ty con ở nhiều quốc gia khác nhau. Quan hệ giữa công ty mẹ với từng công ty con khác nhau có thể có sự khác biệt rất lớn, quan hệ giữa các công ty con với nhau cũng vậy.

Với sự liên kết chặt chẽ, đặc biệt về vốn đầu tư, tình hình kinh doanh của một công ty có thể có ảnh hưởng rất lớn tới các công ty khác trong cùng tập đoàn hay ảnh hưởng tới kết quả kinh doanh và sự tồn tại của cả tập đoàn. Chính vì vậy, tình hình kinh doanh của từng công ty cũng như cả tập đoàn cần được trình bày một cách đầy đủ cho các đối

tượng sử dụng thông tin kế toán. Nhu cầu thông tin tài chính về tình hình kinh doanh của cả tập đoàn ngày càng trở nên cấp thiết.

Đầu thế kỉ 20, một số quốc gia có thị trường chứng khoán phát triển như Australia, America, Canada,... đều có quy định các tập đoàn kinh doanh cần lập báo cáo của từng công ty riêng biệt, đặc biệt áp dụng với các tập đoàn muốn được niêm yết trên thị trường chứng khoán. Yêu cầu này nhằm tránh tình trạng báo cáo tài chính lập cho cả tập đoàn có thể có những sai lệch hoặc hạn chế sự công khai thông tin, cho dù những sai lệch đó xuất phát từ những nguyên nhân khách quan. Tuy nhiên, một thời gian ngắn sau đó, quy định này đã có sự thay đổi, tập đoàn kinh tế có thể trình bày báo cáo tài chính dưới dạng:

- Báo cáo tài chính của từng công ty con riêng biệt

- Báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn bao gồm cả công ty mẹ và tất cả các công ty con của nó.

Hiện nay, ở hầu hết các quốc gia, việc một tập đoàn kinh tế phải lập báo cáo tài chính hợp nhất cho cả tập đoàn như một đơn vị độc lập là một quy định bắt buộc, kể cả đối với các tập đoàn chưa được niêm yết trên thị trường chứng khoán.

Báo cáo tài chính hợp nhất được lập chủ yếu phục vụ nhu cầu thông tin của các cổ đông, các chủ nợ, nhà đầu tư hay các nhà cung cấp nguồn lực nói chung của công ty mẹ. Các báo cáo này có nhiệm vụ trình bày một cách minh bạch các thông tin về tình hình huy động, sử dụng các nguồn lực của cả các công ty con dưới sự kiểm soát của công ty mẹ.

Báo cáo tài chính hợp nhất đặc biệt có tác dụng đối với các cổ đông và các nhà đầu tư dài hạn vào công ty. Các cổ đông hiện tại hay tiềm tàng, các nhà đầu tư dài hạn luôn quan tâm tới báo cáo của cả tập đoàn hơn là báo cáo của một đơn vị cụ thể, bởi kết quả kinh doanh và tình hình tài chính của một công ty con có thể ảnh hưởng tới tình hình kinh doanh thực tế cũng như danh tiếng của cả một tập đoàn lớn. Qua báo cáo hợp nhất, các nhà đầu tư dài hạn và cổ đông còn có thể đánh giá được tính hiệu quả và năng lực của bộ máy quản lý công ty mẹ, một

trong những nhân tố quyết định khả năng sinh lợi của tập đoàn. Bên cạnh đó, các đối tượng này cũng dành sự quan tâm đáng kể tới sự ảnh hưởng từ hoạt động của các công ty con tới công ty mẹ và cả tập đoàn. Hơn nữa, về mặt pháp lý, mặc dù công ty mẹ và các công ty con là các thực thể kinh doanh độc lập, nhưng công ty mẹ thường phải liên đới chịu trách nhiệm trước chủ nợ của công ty con.

Đối với các công ty mẹ, báo cáo tài chính hợp nhất của cả tập đoàn cũng có vai trò to lớn. Dựa trên các thông tin tài chính đã hợp nhất, công ty mẹ có khả năng đánh giá thực trạng của việc phân bổ nguồn lực, vốn trong tập đoàn, từ đó đưa ra các điều chỉnh hợp lý và kế hoạch phát triển của cả tập đoàn trong tương lai, cũng như đánh giá đúng về khả năng sinh lời, tình hình tài chính, nhu cầu vốn, nhu cầu về tiền của từng đơn vị thành viên cũng như của cả tập đoàn.

Ngoài ra, thông tin tài chính hợp nhất cũng thực sự rất cần thiết đối với nhiều đối tượng sử dụng thông tin khác như các nhà phân tích tài chính, tư vấn chứng khoán, cơ quan thuế, cơ quan thống kê...

Với vai trò to lớn và phạm vi sử dụng rộng rãi như vậy, thông tin trên báo cáo tài chính hợp nhất có thể ảnh hưởng tới lợi ích của nhiều đối tượng khác nhau, nên việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất cần phải tuân thủ các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán của từng quốc gia, để có thể đảm bảo các yêu cầu: trung thực, hợp lý, so sánh được, có thể hiểu được...

7.2.2. Hạn chế của báo cáo tài chính hợp nhất

Vai trò, tác dụng của báo cáo tài chính hợp nhất trong hệ thống thông tin kế toán cũng như trong quá trình ra quyết định đã được khẳng định. Tuy nhiên, các báo cáo tài chính hợp nhất cũng thể hiện nhiều hạn chế, để có thể sử dụng các thông tin hợp nhất một cách hiệu quả, đánh giá đúng được tình hình tài chính của tập đoàn kinh doanh, người sử dụng thông tin cần nắm bắt được một số hạn chế chủ yếu sau:

- Do kết quả kinh doanh và tình hình tài chính của từng công ty riêng biệt không được thể hiện trong báo cáo hợp nhất, nên người sử

dụng thông tin có thể không thấy rõ được tình hình tài chính không tốt của một số công ty riêng lẻ, do đã được bù trừ bởi các công ty khác hoạt động tốt hơn.

- Khi phân tích báo cáo tài chính hợp nhất, các tỉ suất được tính toán trên cơ sở tổng hợp nên kết quả tính toán không thể hiện tình hình kinh doanh của từng công ty riêng lẻ trong tập đoàn hay riêng công ty mẹ.

- Khi hợp nhất báo cáo, số dư một số tài khoản tương tự của các công ty riêng lẻ được cộng với nhau trong khi thực tế các số liệu này trong từng công ty chưa hẳn đã có thể so sánh được với nhau. Ví dụ như chu kỳ kinh doanh của các công ty con là khác nhau sẽ dẫn đến các khoản phải thu về mặt hình thức là có cùng thời hạn nhưng thực chất lại cần được xem xét khác nhau.

- Không phải số dư lợi nhuận tích luỹ trên báo cáo hợp nhất sẽ được sử dụng để tính toán cổ tức phân phối cho cổ đông của công ty mẹ, do một phần trong số đó đại diện cho số lợi nhuận mà công ty mẹ được chia từ các công ty con. Mặt khác, giá trị tài sản trên báo cáo hợp nhất là tổng cộng tài sản của cả các công ty con, nhưng không thể dùng để tính số tài sản có thể dùng để chia cổ tức cho cổ đông của công ty mẹ.

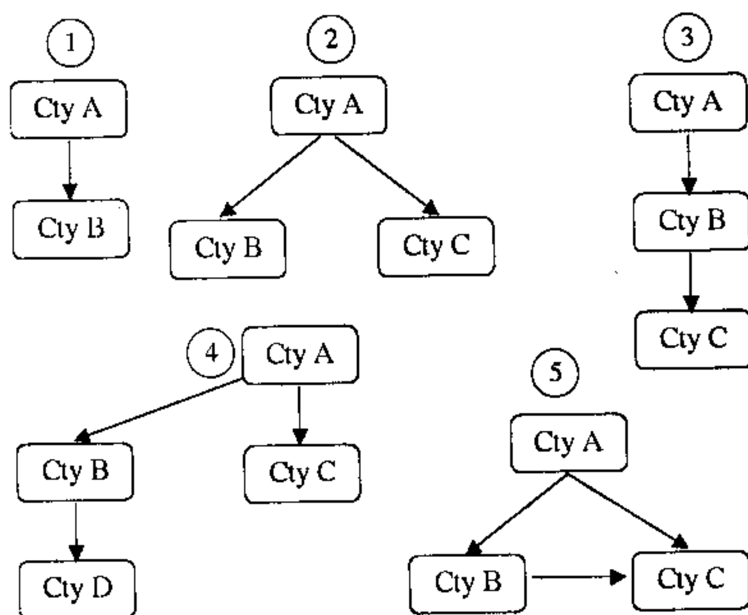
- Việc thuyết minh đầy đủ cho các chỉ tiêu, thông tin trình bày trên báo cáo tài chính hợp nhất nhằm đảm bảo yêu cầu trung thực, hợp lý và minh bạch có thể làm cho phần thuyết minh của báo cáo tài chính hợp nhất có dung lượng rất lớn.

7.2.3. Các nhân tố ảnh hưởng tới việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất

7.2.3.1. Cơ cấu tổ chức tập đoàn, quan hệ giữa công ty mẹ với các công ty con và giữa các công ty con với nhau.

Khi thiết lập hệ thống báo cáo tài chính hợp nhất, yếu tố về cơ cấu tổ chức tập đoàn với tư cách là đối tượng của báo cáo có ảnh hưởng khá lớn. Cơ cấu tổ chức tập đoàn thể hiện qua quan hệ giữa các công ty trong

cùng tập đoàn đó. Mối quan hệ này ngày càng trở nên phức tạp, các công ty mẹ không chỉ sở hữu vốn của một công ty con mà có thể sở hữu vốn và kiểm soát cùng lúc nhiều công ty con theo các hình thức khác nhau. Bên cạnh đó, các công ty con lại cũng có thể sở hữu vốn hoặc kiểm soát lẫn nhau. Với mỗi cách thức tổ chức và quan hệ thiết lập giữa các công ty trong tập đoàn, việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất có thể được thực hiện theo một hướng khác nhau. Có thể minh hoạ về cách thức tổ chức tập đoàn và mối quan hệ giữa các công ty trong tập đoàn qua một vài mô hình sau đây:



7.2.3.2. Phạm vi hoạt động của tập đoàn - Phạm vi hợp nhất báo cáo

Đây cũng là yếu tố quan trọng, cần được quan tâm thích đáng trong quá trình lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất. Phạm vi hoạt động của tập đoàn thường gắn liền với quy mô tập đoàn và số lượng các công ty con trong tập đoàn. Vấn đề lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất sẽ trở nên phức tạp hơn rất nhiều nếu đối tượng lập báo cáo hợp nhất là một tập đoàn có phạm vi hoạt động vượt ra ngoài phạm vi

một quốc gia. Khi đó, nhiều vấn đề sẽ nảy sinh trong quá trình hợp nhất báo cáo tài chính như các vấn đề liên quan đến chuyển đổi đồng tiền, vấn đề về kỳ kế toán và chu kỳ kinh doanh, chính sách và phương pháp kế toán cũng như các vấn đề liên quan đến môi trường kinh doanh và môi trường pháp lý ở mỗi quốc gia mà tập đoàn đó hoạt động...

7.2.3.3. Các nhân tố khác

Ngoài các nhân tố cơ bản trên, việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất còn chịu ảnh hưởng khá nhiều của các nhân tố khác như: ảnh hưởng của các giao dịch và nguyên tắc hoạt động của thị trường chứng khoán tới các công ty, tập đoàn được niêm yết, ảnh hưởng của giá cổ phần mà công ty mẹ phải trả khi tiến hành thu mua cổ phần của công ty con để nắm quyền kiểm soát (việc hợp nhất báo cáo tài chính sẽ có sự khác biệt trong các trường hợp giá thu mua cổ phần bằng với mệnh giá cổ phần và trường hợp giá thu mua cổ phần cao hơn so với mệnh giá), ảnh hưởng của việc lựa chọn lý thuyết hợp nhất báo cáo (hiện đang tồn tại nhiều lý thuyết hay cách tiếp cận về hợp nhất báo cáo, vận dụng một lý thuyết hay một cách tiếp cận khác có thể mang lại kết quả thông tin khác nhau trên báo cáo tài chính hợp nhất)...

7.2.4. Nguyên tắc và phương pháp lập báo cáo tài chính hợp nhất

7.2.4.1. Các nguyên tắc chung

Hợp nhất báo cáo tài chính không đơn giản là việc cộng tất cả các chỉ tiêu giống nhau trên báo cáo tài chính của các công ty trong tập đoàn kinh doanh mà cần tuân theo các nguyên tắc, thủ tục, trình tự và kỹ thuật hợp nhất cụ thể. Nguyên tắc và phương pháp hợp nhất báo cáo tài chính thường được quy định trong Chuẩn mực kế toán về báo cáo tài chính hợp nhất và các khoản đầu tư vào công ty con. Chuẩn mực này cũng đã được ban hành trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 25), có nội dung tương đối thống nhất với chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS 27). Trong đó, quy định các nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

* Công ty mẹ khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất phải căn cứ vào báo cáo tài chính của tất cả các công ty con ở trong nước và ngoài nước do công ty mẹ kiểm soát, ngoại trừ trường hợp quyền kiểm soát của công ty mẹ chỉ là tạm thời (do công ty con được mua chỉ với mục đích bán lại trong tương lai gần) hoặc trường hợp hoạt động của công ty con bị hạn chế trong thời gian dài, có ảnh hưởng đáng kể tới sự chuyển vốn của công ty mẹ, để thực hiện hợp nhất Báo cáo tài chính.

Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con (công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác) trừ trường hợp đặc biệt khi xác định rõ là quyền sở hữu không gắn liền với quyền kiểm soát.

* Công ty mẹ không được loại trừ ra khỏi Báo cáo tài chính hợp nhất các.báo cáo tài chính của công ty con có hoạt động kinh doanh khác biệt với hoạt động của tất cả các công ty con khác trong tập đoàn.

* Báo cáo tài chính hợp nhất được lập và trình bày theo nguyên tắc kế toán và nguyên tắc đánh giá như báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp độc lập theo qui định của Chuẩn mực kế toán "Trình bày báo cáo tài chính" và qui định của các chuẩn mực kế toán khác.

* Báo cáo tài chính hợp nhất được lập trên cơ sở áp dụng chính sách kế toán thống nhất cho các giao dịch và sự kiện cùng loại trong những hoàn cảnh tương tự trong toàn bộ tập đoàn.

- Nếu công ty con sử dụng các chính sách kế toán khác với chính sách kế toán áp dụng thống nhất trong tập đoàn thì công ty con phải có điều chỉnh thích hợp các báo cáo tài chính trước khi sử dụng cho việc lập Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn.

- Trường hợp nếu công ty con không thể sử dụng chính sách kế toán một cách thống nhất làm ảnh hưởng đến hợp nhất báo cáo tài chính của tập đoàn thì phải giải trình về các khoản mục đã được hạch toán theo các chính sách kế toán khác nhau trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

* Các báo cáo tài chính của công ty mẹ và công ty con sử dụng để hợp nhất báo cáo tài chính phải được lập cho cùng một kỳ kế toán năm.

Báo cáo tài chính sử dụng để hợp nhất có thể được lập vào thời điểm khác nhau, miễn là thời gian chênh lệch đó không vượt quá 3 tháng. Nếu ngày kết thúc kỳ kế toán năm là khác nhau quá 3 tháng, công ty con phải lập thêm một bộ báo cáo tài chính cho mục đích hợp nhất có kỳ kế toán trùng với kỳ kế toán năm của tập đoàn.

* Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con sẽ được đưa vào Báo cáo tài chính hợp nhất kể từ ngày mua công ty con, là ngày công ty mẹ thực sự nắm quyền kiểm soát công ty con theo Chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh".

Kết quả hoạt động kinh doanh của công ty con bị thanh lý được đưa vào Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất cho tới ngày thanh lý công ty con, là ngày công ty mẹ thực sự chấm dứt quyền kiểm soát đối với công ty con.

Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này tại ngày thanh lý được ghi nhận trong Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con.

Để đảm bảo nguyên tắc so sánh của báo cáo tài chính từ niên độ kế toán này đến niên độ kế toán khác, cần cung cấp thông tin bổ sung về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày báo cáo, kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng đến các khoản mục tương ứng của năm trước.

* Khoản đầu tư vào một doanh nghiệp phải hạch toán theo Chuẩn mực kế toán "Công cụ tài chính", kể từ khi doanh nghiệp đó không còn là công ty con nữa và cũng không trở thành một công ty liên kết như định nghĩa của Chuẩn mực "Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết". Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư tại ngày doanh nghiệp không còn là một công ty con được hạch toán là giá gốc.

7.2.4.2. Xác định quyền kiểm soát và phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con

7.2.4.2.1. Xác định quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con

a) Quyền kiểm soát của công ty mẹ đối với công ty con được xác định khi công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con (công ty mẹ có thể sở hữu trực tiếp công ty con, hoặc sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác).

- Xác định quyền kiểm soát trực tiếp của công ty mẹ đối với công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư trực tiếp.

Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định tương ứng với quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con

Ví dụ: Công ty A đầu tư vốn vào Công ty cổ phần B 2600 cổ phiếu/ 5000 cổ phiếu đã phát hành của Công ty B với mệnh giá của cổ phiếu là 100 000 đồng/1 cổ phiếu. Như vậy Công ty A nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con B là: 2600 Cổ phiếu/5000 cổ phiếu = 52% (hoặc 2600 CP x 100 000 đồng/5000 CP x 100 000 đồng = 52%).

Quyền kiểm soát của Công ty A đối với Công ty B là 52% (> 50%), nên Công ty B là Công ty con của Công ty A.

- Xác định quyền kiểm soát gián tiếp của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác.

Công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp (kể cả trực tiếp) vào công ty con qua một công ty con khác và công ty mẹ nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết ở công ty con đầu tư gián tiếp.

Quyền kiểm soát của công ty mẹ được xác định bằng tổng cộng quyền biểu quyết của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp và ở công ty con đầu tư gián tiếp qua công ty con khác

Ví dụ: Công ty cổ phần X đầu tư vào Công ty cổ phần Y 6 000 cổ phiếu/ 10 000 cổ phiếu phát hành của Công ty Y với giá trị của cổ phiếu là 100 000 đồng/1 cổ phiếu. Như vậy Công ty cổ phần X nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty cổ phần Y là:

6 000 Cổ phiếu/10 000 cổ phiếu = 60% (hoặc 6 000 CP x 100 000 đồng/10 000 CP x 100 000 đồng = 60%).

Công ty cổ phần Y đầu tư vào Công ty TNHH Z tổng số vốn là 400.000.000 đồng/1 000 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ). Công ty cổ phần X đầu tư tiếp vào Công ty TNHH Z 200 000 đồng/1 000 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ)

Như vậy, xác định quyền kiểm soát của Công ty cổ phần X với Công ty TNHH Z như sau:

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty cổ phần X đối với Công ty TNHH Z là: 200 000 000 đồng/ 1000 000 000 đồng = 20%.

- Quyền kiểm soát trực tiếp của Công ty cổ phần Y đối với Công ty TNHH Z là: 400 000 000 đồng/ 1000 000 000 đồng = 40%.

- Quyền kiểm soát gián tiếp của Công ty cổ phần X đối với Công ty TNHH Z là: 20% + 40% = 60%.

Quyền kiểm soát của Công ty X đối với Công ty Z là: 60% (> 50%), Công ty Z là Công ty con của Công ty X.

Như vậy, vốn đầu tư của Công ty cổ phần X tại Công ty cổ phần Y là 60%(>50%) và tại Công ty TNHH Z là 60% (>50%), nên hai công ty này đều là công ty con chịu sự kiểm soát của Công ty cổ phần X.

b) Trường hợp đặc biệt quyền kiểm soát còn được thực hiện ngay cả khi công ty mẹ nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con trong các trường hợp sau đây:

- Các nhà đầu tư khác thoả thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;

- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thoả thuận;

* Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;

* Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

Ví dụ, Công ty TNHH một thành viên Lắp máy VINACO góp vốn vào Công ty cổ phần Xây dựng SAVI chiếm 40% vốn điều lệ còn 2 thành viên khác một thành viên chiếm 55%, một thành viên chiếm 5% vốn điều lệ. Nhưng do Công ty TNHH VINACO có thế mạnh về khách hàng, về quản lý điều hành công ty nên cổ đông khác trong Công ty cổ phần SAVI thỏa thuận giao quyền kiểm soát cho Công ty TNHH VINACO theo nghị quyết của Hội đồng quản trị. Do đó mặc dù Công ty TNHH VINACO nắm giữ 40% vốn điều lệ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại Công ty cổ phần SAVI nhưng Công ty TNHH một thành viên VINACO vẫn là công ty mẹ của Công ty SAVI.

7.2.4.2.2. Xác định phần lợi ích của công ty mẹ đối với công ty con

a) Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu trực tiếp đối với công ty con

Trường hợp công ty mẹ sở hữu trực tiếp công ty con thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con được xác định tương ứng với quyền kiểm soát của công ty mẹ.

Tỷ lệ (%) lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư trực tiếp	=	*Tỷ lệ (%) quyền kiểm soát tại công ty con đầu tư trực tiếp*

Ví dụ: Công ty TNHH D đầu tư vào Công ty cổ phần E 4000 cổ phiếu/ 7000 cổ phiếu phát hành của Công ty cổ phần E với mệnh giá cổ phiếu là 100 000 đồng/ 1 cổ phiếu. Như vậy Công ty TNHH D nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con E là: 4000 cổ phiếu/7000 cổ phiếu = 57% (hoặc 4000 CP x 100 000 đồng/7000 CP x 100 000 đồng = 57%).

Quyền kiểm soát của Công ty TNHH D đối với Công ty con E là 57% và tỷ lệ lợi ích của Công ty D đối với Công ty E tương ứng với quyền kiểm soát là 57%.

b) Xác định phần lợi ích của công ty mẹ thông qua quyền sở hữu gián tiếp công ty con qua một công ty con khác.

Trường hợp công ty mẹ sở hữu gián tiếp công ty con khi công ty mẹ đầu tư vốn gián tiếp vào công ty con qua một công ty con khác thì tỷ lệ lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp được xác định:

Tỷ lệ (%) lợi ích của công ty mẹ ở công ty con đầu tư gián tiếp	=	*% Tỷ lệ (%) lợi ích tại công ty con đầu tư trực tiếp*	×	*Tỷ lệ (%) lợi ích tại công ty con đầu tư gián tiếp*

Ví dụ: Tổng Công ty JICO đầu tư vào Công ty cổ phần PICO 10 000 cổ phiếu/ 15 000 cổ phiếu phát hành của Công ty PICO với mệnh giá cổ phiếu là 100 000 đồng/ 1 cổ phiếu. Như vậy Tổng Công ty JICO nắm giữ quyền biểu quyết tại Công ty con PICO là: 10 000 Cổ phiếu/15 000 cổ phiếu = 67% (hoặc 10 000 CP x 100 000 đồng/15 000 CP x 100 000 đồng = 67%). Công ty cổ phần PICO đầu tư trực tiếp vào Công ty TNHH HAN tổng số vốn là 500.000.000 đồng/1 500 000 000 đồng (tổng vốn điều lệ) có tỷ lệ quyền biểu quyết 33% tại HAN.

Như vậy, xác định phần lợi ích của Tổng công ty JICO với Công ty TNHH HAN là:

Tỷ lệ (%) lợi ích của Tổng công ty JICO ở Công ty TNHH HAN đầu tư gián tiếp (công ty con)	=	*Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty cổ phần PICO (công ty con đầu tư trực tiếp)*	×	*Tỷ lệ (%) lợi ích tại Công ty TNHH HAN (công ty con đầu tư gián tiếp)*
22,11%	=	*67%*	×	*33%*

Công ty TNHH HAN là công ty con của Tổng công ty JICO và tỷ lệ lợi ích của Tổng công ty JICO tại HAN là 22,11%.

7.2.5. Bảng cân đối kế toán hợp nhất

(1) Bảng cân đối kế toán hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất các Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ và của các công ty con trong tập đoàn theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương của tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục của Bảng cân đối kế toán không phải điều chỉnh thì được cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của Bảng cân đối kế toán hợp nhất;

- Đối với những khoản mục phải điều chỉnh theo nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh thích hợp quy định tại mục (3) dưới đây sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục này và trình bày trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

(2) Các chỉ tiêu chủ yếu phải điều chỉnh liên quan đến Bảng cân đối kế toán hợp nhất của tập đoàn gồm:

- Khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con;

- Lợi ích của cổ đông thiểu số;

- Các khoản phải thu, phải trả nội bộ giữa các đơn vị trong cùng tập đoàn;

- Các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh.

(3) Nguyên tắc và phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất.

a) Điều chỉnh khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con

a1) Nguyên tắc điều chỉnh

Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của công ty con phải được loại trừ hoàn toàn trên báo cáo tài chính hợp nhất.

a2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh giảm toàn bộ giá trị khoản mục "Đầu tư vào công ty con" của công ty mẹ và điều chỉnh giảm phần Vốn đầu tư của chủ sở hữu

mà từng công ty con nhận của công ty mẹ trong khoản mục "Vốn đầu tư của chủ sở hữu" của công ty con.

b) Điều chỉnh để xác định lợi ích của cổ đông thiểu số

b1) Nguyên tắc điều chỉnh

- Phải xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất. Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất, gồm:

+ Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định phù hợp với Chuẩn mực kế toán "Hợp nhất kinh doanh".

Giá trị các lợi ích của cổ đông thiểu số tại ngày hợp nhất kinh doanh ban đầu được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số với vốn chủ sở hữu của công ty con.

+ Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh, gồm phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần (lợi nhuận) sau thuế thu nhập doanh nghiệp của tập đoàn trong kỳ báo cáo được xác định và loại trừ ra khỏi thu nhập của tập đoàn và phần lợi ích trong biến động của vốn chủ sở hữu của tập đoàn sau ngày hợp nhất kinh doanh;

- Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong thu nhập thuần (lợi nhuận) sau thuế thu nhập doanh nghiệp trong kỳ báo cáo được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số với thu nhập sau thuế TNDN tại công ty con trong kỳ báo cáo.

- Phần lợi ích của cổ đông thiểu số trong sự biến động của tổng vốn chủ sở hữu kể từ ngày hợp nhất kinh doanh được xác định trên cơ sở tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số với tổng giá trị các khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá hối đoái, quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, lợi nhuận chưa phân phối của các đơn vị này.

- Các khoản lỗ tương ứng với phần vốn của cổ đông thiểu số trong công ty con được hợp nhất có thể lớn hơn vốn của họ trong tổng vốn chủ

sở hữu của công ty con. Khoản lỗ vượt trội cũng như bất kỳ các khoản lỗ thêm nào khác được tính giảm vào phần lợi ích của cổ đông đa số trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó. Nếu sau đó công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

- Lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt tách khỏi phần nợ phải trả và phần vốn chủ sở hữu của cổ đông của công ty mẹ.

b2) Bút toán điều chỉnh

Để phản ánh khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trong tài sản thuần của công ty con hợp nhất, trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải thực hiện các bút toán điều chỉnh sau:

- Điều chỉnh giảm vốn chủ sở hữu của công ty con có phần vốn của cổ đông thiểu số (điều chỉnh giảm các khoản mục "Vốn đầu tư của *chủ sở hữu", "Quỹ dự phòng tài chính", "Quỹ đầu tư phát triển", "Lợi nhuận chưa phân phối",... của các công ty con có liên quan) và ghi tăng* khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất, ghi:

Giảm khoản mục - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Giảm khoản mục - Quỹ dự phòng tài chính

Giảm khoản mục - Quỹ đầu tư phát triển

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

.....

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số.

- Trường hợp ở công ty con có khoản lỗ tích luỹ (lợi nhuận chưa phân phối: ghi âm (...) trong vốn chủ sở hữu thì khi xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trong tài sản thuần của các công ty con hợp nhất phải xác định riêng biệt khoản lỗ tích luỹ của cổ đông thiểu số trong lỗ tích luỹ của công

ty con và phải ghi giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" của công ty con và ghi giảm khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất. Tuy nhiên bút toán ghi giảm khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất tối đa cũng chỉ tương ứng với phần giá trị lợi ích của cổ đông thiểu số trong vốn chủ sở hữu (chỉ được ghi giảm đến giá trị bằng 0 phần lợi ích của cổ đông thiểu số tại công ty con, không được tạo ra giá trị âm của khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất).

c) Điều chỉnh số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn

c1) Nguyên tắc điều chỉnh

Số dư các khoản phải thu, phải trả giữa các đơn vị nội bộ trong cùng tập đoàn phải được loại trừ hoàn toàn.

c2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh giảm khoản mục "Phải thu nội bộ" và điều chỉnh giảm khoản mục "Phải trả nội bộ" đối với các đơn vị có liên quan, ghi:

Giảm khoản mục - Phải trả nội bộ

Giảm khoản mục - Phải thu nội bộ.

d) Điều chỉnh các khoản lãi chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ

d1) Nguyên tắc điều chỉnh

Các khoản lãi chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ nằm trong giá trị còn lại của tài sản như hàng tồn kho, TSCĐ, lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp phải được loại trừ hoàn toàn.

d2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh giảm khoản lãi nội bộ nằm trong khoản mục: "Hàng tồn kho", hoặc "Tài sản cố định hữu hình", "Tài sản cố định vô hình",... và điều chỉnh giảm khoản lãi nội bộ nằm trong khoản mục "Lợi nhuận

chưa phân phối" ở đơn vị có liên quan đến giao dịch nội bộ chưa thực hiện ở công ty mẹ, công ty con trong tập đoàn và đã tạo ra các khoản lãi nội bộ chưa thực hiện này, ghi:

Giảm khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

Giảm khoản mục - Hao mòn TSCĐ

Giảm khoản mục - Hàng tồn kho

Ciảm khoản mục - TSCĐ hữu hình, hoặc

Giảm khoản mục - TSCĐ vô hình.

e) Điều chỉnh các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ

e1) Nguyên tắc điều chỉnh

Các khoản lỗ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ cũng được loại bỏ trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

e2) Bút toán điều chỉnh

Điều chỉnh tăng khoản mục: "Hàng tồn kho", hoặc "Tài sản cố *định hữu hình", "Tài sản cố định vô hình",... và điều chỉnh tăng* khoản lỗ nội bộ nằm trong khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối" ở đơn vị có liên quan đến giao dịch nội bộ chưa thực hiện (công ty mẹ, công ty con) trong tập đoàn và đã tạo ra các khoản lỗ nội bộ chưa thực hiện này, ghi:

Tăng khoản mục - Hàng tồn kho

Tăng khoản mục - TSCĐ hữu hình, hoặc

Tăng khoản mục - TSCĐ vô hình

Tăng khoản mục - Hao mòn TSCĐ

Tăng khoản mục - Lợi nhuận chưa phân phối

f) Sự khác biệt về thời gian phát sinh trên phương diện thuế thu nhập doanh nghiệp từ việc loại trừ các khoản lãi và lỗ chưa thực hiện trong nội bộ được xử lý phù hợp với Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

(4) ' hực hiện các bút toán ghi nhận vốn góp liên kết, liên doanh của công ty mẹ, công ty con theo phương pháp vốn chủ chủ sở hữu khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn.

Khi lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất phải điều chỉnh vốn góp liên kết, liên doanh theo giá gốc được trình bày trên các Bảng cân đối kế toán riêng của công ty mẹ, công ty con sử dụng để lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất của tập đoàn theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

Ví dụ: Lập Bảng cân đối kế toán hợp nhất

I- Có tình hình số liệu sau liên quan đến thực hiện hợp nhất báo cáo tài chính của tập đoàn

1- Tập đoàn NEC gồm 2 công ty (công ty mẹ A và công ty con B). Số liệu Bảng cân đối kế toán riêng của Công ty mẹ A và Công ty con B như sau:

Đơn vị tính: 1.000. 000 đồng

CÔNG TY MẸ A		
Chỉ tiêu	**Số cuối năm (31/12/04)**	
TÀI SẢN		
1- Phải thu khách hàng	1.200	
2- Hàng tồn kho	5.150	
3- TSCĐ hữu hình	14.000	
4- Đầu tư vào công ty con B	35.000	
5- Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000	
Tổng cộng Tài sản	**70.350**	

Đơn vị tính: 1.000. 000 đồng

CÔNG TY CON B		
Chỉ tiêu	**Số cuối năm (31/12/04)**	
TÀI SẢN		
1- Phải thu khách hàng	1.270	
2- Hàng tồn kho	6.570	
3- TSCĐ hữu hình	27.500	
4- Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	13.260	
5- Đầu tư dài hạn khác		
Tổng cộng Tài sản	**48.600**	

NGUỒN VỐN		
1- Phải trả người bán		280
2- Phải trả dài hạn nội bộ		28.770
3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		40.600
4- Lợi nhuận chưa phân phối		700
Tổng cộng Nguồn vốn		**70.350**

NGUỒN VỐN		
1- Phải trả người bán		1.200
2- Phải trả dài hạn nội bộ		1.840
3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		45.000
4- Lợi nhuận chưa phân phối		560
Tổng cộng Nguồn vốn		**48. 600**

2- Tình hình đầu tư vào Công ty con B của Công ty mẹ A như sau:

Công ty mẹ A đầu tư vào công ty con B 35.000 và nắm giữ 78% quyền biểu quyết.

Công ty mẹ A đầu tư vào Công ty liên kết C 150 000 cổ phiếu với mệnh giá (triệu đồng)/1 cổ phiếu, tổng giá trị đầu tư 15.000 (triệu đồng), chiếm 40% vốn cổ phần của Công ty C. Do Công ty mẹ A sở hữu 40% số cổ phiếu của Công ty C nên Công ty C là công ty liên kết của công ty mẹ A.

- Tình hình mua và sở hữu 150.000 cổ phiếu của công ty C trong năm 2004 như sau:

Đơn vị tính 1.000.000 đồng

Giá trị 150.000 cổ phiếu tại Công ty liên kết C tương ứng với các tài sản sau		**Giá trị hợp lý của tài sản mua**	**Chênh lệch**	**Số điều chỉnh trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất**	**Ghi chú** *(Tiêu thức phân bổ chênh lệch (3))*
Loại tài sản	**Giá trị**				
A	**1**	**2**	**3 = 2 - 1**	**4**	**5**
1) Hàng tồn kho	5.000	5.000	0	0	
2) TSCĐ - Phiếu kế toán	10.000	8.000	2.000	200 (3a)	10 năm
3) Lợi thế thương mại - Phiếu kế toán		2.000	2.000	100 (3b)	20 năm
Tổng số	**15.000**	**15.000**	**0**	**300 (3)**	

Giá trị đầu tư vào Công ty liên kết C phải được điều chỉnh để phản ánh theo giá trị hợp lý lúc mua khi hợp nhất báo cáo tài chính. Bút toán điều chỉnh giảm vốn đầu tư vào Công ty liên kết C với giá trị 300 (3) được thực hiện khi hợp nhất báo cáo tài chính.

3. Trong năm 2004 giữa 2 Công ty mẹ A và Công ty con B có một số nghiệp vụ kinh tế sau:

- 15/10 Công ty (mẹ) A bán hàng cho Công ty (con) B mặt hàng X giá vốn là 200 (cho 10 sản phẩm), giá bán 250, hiện mặt hàng X còn tồn kho tại Công ty con B 50% số hàng đã mua của Công ty mẹ A. Công ty con B đã thanh toán toàn bộ tiền hàng cho Công ty mẹ A.

Như vậy, lãi nội bộ 250 - 200 = 50 chỉ được ghi nhận 25 (50 x 50%) và phải điều chỉnh giảm lãi của tập đoàn của năm tài chính 2003.

II- Lập Bảng Cân đối kế toán hợp nhất của Công ty mẹ A

Căn cứ vào Bảng cân đối kế toán của Công ty mẹ A, Công ty con B và tình hình đầu tư của Công ty mẹ A, lập các bút toán điều chỉnh sau:

1- Bút toán điều chỉnh vốn đầu tư của Công ty mẹ A vào Công ty con B:

- Giảm khoản mục "Đầu tư vào công ty con": 35.000 của Công ty mẹ A

- Giảm khoản mục "Nguồn vốn kinh doanh": 35.000 của Công ty con B.

2- Bút toán điều chỉnh lãi nội bộ đối với hàng hoá tiêu thụ nội bộ chưa thực hiện (50% hàng hoá Công ty mẹ A bán cho Công ty con B chưa được bán ra ngoài):

- Giảm khoản mục "Hàng tồn kho": 25 của Công ty con B

- Giảm khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối": 25 của Công ty mẹ A.

3- Bút toán điều chỉnh ghi nhận vốn đầu tư liên kết của công ty mẹ theo giá trị hợp lý của tài sản mua theo phương pháp vốn chủ sở hữu:

- Tăng khoản mục "Vốn đầu tư vào công ty liên kết": 300 của Công ty mẹ

- Tăng khoản mục "Lợi nhuận chưa phân phối": 300 của Công ty mẹ A.

Bảng tổng hợp kết quả hợp nhất Bảng Cân đối kế toán của công ty mẹ A và công ty con B ngày 31/12/2004

Đơn vị tính: 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Công ty mẹ A		Công ty con B		Bút toán điều chỉnh		Bảng CĐKT hợp nhất	
	Tài sản	Nguồn vốn	Tài sản	Nguồn vốn	Tăng (+)	Giảm (-)	Tài sản	Nguồn vốn
TÀI SẢN								
1- Phải thu khách hàng	1200		1.270			-	2.470	
2- Hàng tồn kho	5.150		6.570			25 (2)	11.695	
3- TSCĐ hữu hình	14.000		27.500				41.500	
4. Chi phí XD cơ bản dở dang			13.260				13.260	
4- Đầu tư vào công ty con B	35.000		-			35.000 (1)	0	
5- Đầu tư vào công ty liên kết C	15.000		-			300 (3)	14.700	
Tổng cộng tài sản	**70.350**		**48.600**			**35.325**	**83.625**	
NGUỒN VỐN								
1- Phải trả người bán		280		1.200				1.480
2- Phải trả dài hạn nội bộ		28.770		1.840				30.610
3- Vốn đầu tư của chủ sở hữu		40.600		45.000	(35.000) (1)			50.600
4- Lợi nhuận chưa phân phối		700		560	(25) (2) (300)(3)			935
Tổng cộng nguồn vốn		**70.350**		**48.600**	**(35.325)**			**83.625**

7.2.6. Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất

(1) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất các Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của công ty mẹ và của các các công ty con trong tập đoàn theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương về doanh thu, thu nhập khác, giá vốn hàng bán, lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ, chi phí tài chính,... theo nguyên tắc:

- Đối với các khoản mục không phải điều chỉnh được cộng trực tiếp để xác định khoản mục tương đương của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất;

- Đối với những khoản mục phải điều chỉnh theo nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất thì phải thực hiện các điều chỉnh thích hợp sau đó mới cộng để hợp nhất khoản mục và trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

(2) Các chỉ tiêu chủ yếu phải điều chỉnh liên quan đến hợp nhất Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, gồm:

- Doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi lỗ nội bộ tập đoàn;

- Lãi lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh;

- Lợi ích của cổ đông thiểu số;

- Chênh lệch thanh lý công ty con;

- Thuế thu nhập doanh nghiệp.

(3) Phương pháp điều chỉnh các chỉ tiêu khi lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất

a) Các khoản doanh thu, giá vốn hàng bán, lãi, lỗ nội bộ tập đoàn phải được loại trừ toàn bộ.

Bút toán điều chỉnh Giảm toàn bộ doanh thu nội bộ đã ghi nhận trong khoản mục "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" tập đoàn và giá vốn hàng bán nội bộ tập đoàn ghi nhận trong khoản mục *"Giá vốn*

hàng bán" ở công ty mẹ, hoặc ở công ty con có phát sinh doanh thu nội bộ, ghi:

Giảm khoản mục - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Doanh thu nội bộ)

Giảm khoản mục - Giá vốn hàng bán (Giá vốn nội bộ)

b) Các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ phải được loại trừ hoàn toàn trừ khi chi phí tạo nên khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

Bút toán điều chỉnh: Tăng, giảm khoản mục "Tổng lợi nhuận kế toán" và "Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp" về lãi, lỗ nội bộ tập đoàn của công ty mẹ và các công ty con có liên quan đến các khoản lãi, lỗ nội bộ chưa thực hiện phát sinh từ các giao dịch nội bộ trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của tập đoàn .

c) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con tham gia hợp nhất trong kỳ báo cáo phải được loại trừ trước khi hợp nhất báo cáo tài chính của công ty mẹ và các công ty con để xác định lợi nhuận (lãi, hoặc lỗ thuần) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của những đối tượng sở hữu công ty mẹ.

Bút toán điều chỉnh: Giảm khoản mục "Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp" của các công ty con, tăng khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" và được trình bày thành một chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của công ty con.

d) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con được hợp nhất được trình bày ở một khoản mục riêng biệt trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

Bút toán điều chỉnh: Giảm khoản mục "Lợi nhuận sau thuế TNDN" phần lợi nhuận thuộc về lợi ích của cổ đông thiểu số của các công ty con và điều chỉnh tăng khoản mục " Lợi ích của cổ đông *thiểu số" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của tập đoàn*, ghi:

Tăng khoản mục - Lợi ích của cổ đông thiểu số

Giảm khoản mục - Lợi nhuận sau thuế TNDN.

đ) Lợi ích của cổ đông thiểu số trong lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty con khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất được xác định trên cơ sở căn cứ vào tỷ lệ góp vốn kinh doanh của cổ đông thiểu số và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp của các đơn vị này.

e) Trường hợp số lỗ kinh doanh thuộc về cổ đông thiểu số trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh riêng của công ty mẹ và của các công ty con lớn hơn phần vốn góp của các cổ đông thiểu số tại thời điểm lập Báo cáo tài chính hợp nhất thì trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất chỉ tính, phân bổ và trình bày theo số lỗ phân bổ tối đa bằng số vốn góp của cổ đông thiểu số trong chỉ tiêu riêng biệt về phần lợi ích của cổ đông thiểu số của Bảng cân đối kế toán trừ khi cổ đông thiểu số có nghĩa vụ ràng buộc và có khả năng bù đắp các khoản lỗ đó.

Nếu sau đó công ty con có lãi, khoản lãi đó sẽ được phân bổ vào phần lợi ích của cổ đông đa số cho tới khi phần lỗ trước đây thuộc về lợi ích của cổ đông thiểu số do các cổ đông đa số gánh chịu được bồi hoàn đầy đủ.

Như vậy sẽ không thực hiện bút toán điều chỉnh khoản mục *"Lợi nhuận sau thuế TNDN" để ghi tăng khoản mục "Lợi ích của cổ đông thiểu số" như mục (d) nói trên.*

g) Số chênh lệch giữa khoản thu từ việc thanh lý công ty con và giá trị ghi sổ còn lại của tài sản trừ đi nợ phải trả của công ty con này tại ngày thanh lý được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất như khoản lãi, lỗ thanh lý công ty con. Để đảm bảo tính so sánh được của báo cáo tài chính giữa các niên độ cần giải trình thông tin bổ sung trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất về ảnh hưởng của việc mua và thanh lý các công ty con đến tình hình tài chính tại ngày báo cáo và kết quả của kỳ báo cáo và ảnh hưởng đến các khoản mục tương ứng của năm trước.

h) Nếu công ty con có cổ phiếu ưu đãi (loại được ưu đãi về cổ tức) và có cổ tức luỹ kế chưa thanh toán bị nắm giữ bởi các đối tượng bên ngoài tập đoàn, công ty mẹ chỉ được xác định phần kết quả lãi, lỗ của mình sau khi đã điều chỉnh cho số cổ tức ưu đãi luỹ kế chưa thanh toán của công ty con phải trả cho dù cổ tức đó đã được công bố hay chưa.

i) Các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp do công ty mẹ hoặc công ty con phải nộp khi phân phối lợi nhuận của công ty con cho công ty mẹ được kế toán theo Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

Bảng tổng hợp Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất của Công ty mẹ A và Công ty con B năm 2004

Đơn vị tính 1.000.000 đồng

Chỉ tiêu	Cụng ty mẹ A	Công ty con B	Bút toán điều chỉnh* (+,-)	Báo cáo KQKD hợp nhất
A	1	2	3	4
1- Doanh thu	1.000	1.500	(125) (1)	2.375
2- Giá vốn (+) Chi phí QL & bán hàng	(900)	(1.420)	100 (2)	(2.220)
3- Tổng thu nhập chịu thuế	100	80	(25) (3)	155
4- Thuế TNDN phải nộp (28%)	(28)	(22,4)	-	(50,4)
5- Lợi nhuận sau thuế TNDN	72	57,6	(25) (4)	104,6

(*) Giải thích các bút toán điều chỉnh doanh thu nội bộ, giá vốn nội bộ, lãi nội bộ (ở cột 3 – bút toán điều chỉnh):

Bút toán điều chỉnh giảm doanh thu nội bộ là 125 do Công ty mẹ A bán cho Công ty con B 250, nhưng đến cuối năm tài chính (31/12) số hàng hoá trên Công ty con B chỉ tiêu thụ được 50%, do vậy phải điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ của Công ty mẹ là 50%: 250 x 50% = 125 khi thực hiện hợp nhất doanh thu tiêu thụ của tập đoàn.

(2) Bút toán điều chỉnh giảm giá vốn nội bộ là 100 do phải điều chỉnh giảm giá vốn tiêu thụ nội bộ tương ứng với điều chỉnh giảm doanh thu tiêu thụ nội bộ là: 200 x 50% = 100.

(3),(4) Bút toán điều chỉnh giảm thu nhập (lợi nhuận) chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp là 25:

Bút toán điều chỉnh này tương ứng với bút toán điều chỉnh ghi giảm khoản mục lợi nhuận chưa phân phối của công ty mẹ và ghi giảm giá trị hàng tồn kho của công ty con về khoản lãi nội bộ chưa thực hiện ở thời điểm cuối năm tài chính (31/12) khi hợp nhất Bảng cân đối kế toán của tập đoàn do hàng tồn kho tiêu thụ từ công ty mẹ sang công ty con tính đến cuối năm tài chính mới tiêu thụ được 50%.

7.2.7. Báo cáo lưu chuyển tiền hợp nhất

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con theo từng khoản mục bằng cách cộng các khoản mục tương đương trên các báo cáo này.

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được lập trên cơ sở hợp nhất báo cáo lưu chuyển tiền tệ của công ty mẹ và của các công ty con phải trên cơ sở thống nhất toàn bộ về phương pháp lập (phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp).

TÓM TẮT CHƯƠNG 7

1. *Những vấn đề cơ bản về hệ thống báo cáo tài chính trong các công ty*
2. *Các nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính trong các công ty*
3. *Khái niệm và vai trò của báo cáo tài chính hợp nhất*
4. *Các hạn chế và các nhân tố ảnh hưởng tới việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất của các công ty*
5. *Các nguyên tắc và phương pháp lập, trình bày các báo cáo tài chính hợp nhất cơ bản (bảng cân đối kế toán hợp nhất, báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất, báo cáo lưu chuyển tiền hợp nhất).*

Phụ lục 1

HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP

(Ban hành theo quyết định số 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 của Bộ trưởng Bộ Tài chính - đã sửa đổi, bổ sung)

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
		Loại 1: Tài sản lưu động
1	111	Tiền mặt
	1111	*Tiền Việt Nam*
	1112	*Ngoại tệ*
	1113	*Vàng bạc, đá quí*
2	112	Tiền gửi Ngân hàng
	1121	*Tiền Việt Nam*
	1122	*Ngoại tệ*
	1123	*Vàng bạc, đá quí*
3	113	Tiền đang chuyển
	1131	*Tiền Việt Nam*
	1132	*Ngoại tệ*
4	121	Đầu tư chứng khoán ngắn hạn
	1211	*Cổ phiếu*
	1212	*Trái phiếu*
5	128	Đầu tư ngắn hạn khác
6	129	Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn
7	131	Phải thu của khách hàng (Chi tiết theo đối tượng công nợ)
8	133	Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ
	1331	*Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá, dịch vụ*
	1332	*Thuế GTGT được khấu trừ của tài sản cố định*

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
9	136	Phải thu nội bộ
	1361	*Vốn KD ở các đơn vị trực thuộc (không dùng ở các đơn vị trực thuộc)*
	1368	*Phải thu nội bộ khác*
10	138	Phải thu khác
	1381	*Tài sản thiếu chờ xử lý*
	1388	*Phải thu khác*
11	139	Dự phòng phải thu khó đòi
12	141	Tạm ứng (chi tiết theo đối tượng)
13	142	Chi phí trả trước
	1421	*Chi phí trả trước*
	1422	*Chi phí chờ kết chuyển (áp dụng ở các DN có chu kỳ KD dài)*
14	144	Thế chấp, ký cược, ký quỹ ngắn hạn
15	151	Hàng mua đi đường
16	152	Nguyên liệu, vật liệu
17	153	Công cụ, dụng cụ
	1531	*Công cụ, dụng cụ*
	1532	*Bao bì luân chuyển*
	1533	*Đồ dùng cho thuê*
18	154	Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
19	155	Thành phẩm
20	156	Hàng hoá
	1561	*Giá mua hàng hoá*
	1562	*Chi phí thu mua hàng hoá*
	1567	*Hàng hoá bất động sản*
21	157	Hàng gửi đi bán
22	159	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
23	161	Chi sự nghiệp
	1611	*Chi sự nghiệp năm trước*
	1612	*Chi sự nghiệp năm nay*

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
		Loại 2: Tài sản cố định
24	211	TSCĐ hữu hình
	2112	*Nhà cửa, vật kiến trúc*
	2113	*Máy móc, thiết bị*
	2114	*Phương tiện vận tải, truyền dẫn*
	2115	*Thiết bị, dụng cụ quản lý*
	2116	*Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm*
	2118	*TSCĐ khác*
25	212	Tài sản cố định thuê tài chính
26	213	TSCĐ vô hình
	2131	*Quyền sử dụng đất*
	2132	*Quyền phát hành*
	2133	*Bằng phát minh, sáng chế*
	2134	*Nhãn hiệu hàng hoá*
	2135	*Phần mềm máy vi tính*
	2136	*Giấy phép và giấy phép nhượng quyền*
	2138	*TSCĐ vô hình khác*
27	214	Hao mòn tài sản cố định
	2141	*Hao mòn TSCĐ hữu hình*
	2142	*Hao mòn TSCĐ thuê tài chính*
	2143	*Hao mòn TSCĐ vô hình*
	2147	*Hao mòn bất động sản đầu tư*
28	217	Bất động sản đầu tư
29	221	Đầu tư vào công ty con
30	222	Vốn góp liên doanh
31	223	Đầu tư vào công ty liên kết
32	228	Đầu tư dài hạn khác
	2281	*Cổ phiếu*
	2282	*Trái phiếu*
	2283	*Đầu tư dài hạn khác*

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
33	229	Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn
34	241	Xây dựng cơ bản dở dang
	2411	*Mua sắm TSCĐ*
	2412	*Xây dựng cơ bản*
	2413	*Sửa chữa lớn TSCĐ*
35	242	Chi phí trả trước dài hạn
36	244	Ký quỹ, ký cược dài hạn
		Loại 3: Nợ phải trả
37	311	Vay ngắn hạn
38	315	Nợ dài hạn đến hạn trả
39	331	Phải trả cho người bán
40	333	Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước
	3331	*Thuế giá trị gia tăng phải nộp*
	33311	*Thuế GTGT đầu ra*
	33312	*Thuế GTGT hàng nhập khẩu*
	3332	*Thuế tiêu thụ đặc biệt*
	3333	*Thuế xuất, nhập khẩu*
	3334	*Thuế thu nhập doanh nghiệp*
	3335	*Thu trên vốn*
	3336	*Thuế tài nguyên*
	3337	*Thuế nhà, đất; tiền thuê đất*
	3338	*Các thuế khác*
	3339	*Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác*
41	334	Phải trả công nhân viên
42	335	Chi phí phải trả
	3353	*Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm*
43	336	Phải trả nội bộ
44	337	Thanh toán theo tiến độ hợp đồng xây dựng

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
45	338	Phải trả, phải nộp khác
	3381	*Tài sản thừa chờ xử lý*
	3382	*Kinh phí công đoàn*
	3383	*Bảo hiểm xã hội*
	3384	*Bảo hiểm y tế*
	3387	*Doanh thu chưa thực hiện*
	3388	*Phải trả khác*
46	341	Vay dài hạn
47	342	Nợ dài hạn
48	343	Trái phiếu phát hành
	3431	*Mệnh giá trái phiếu*
	3432	*Chiết khấu trái phiếu*
	3433	*Phụ trội trái phiếu*
49	344	Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn
		Loại 4: Nguồn Vốn chủ sở hữu
50	411	Nguồn vốn kinh doanh
51	412	Chênh lệch đánh giá lại tài sản
52	413	Chênh lệch tỷ giá hối đoái
	4131	*Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại cuối năm tài chính*
	4132	*Chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn đầu tư XDCB*
	4133	*Chênh lệch tỷ giá từ chuyển đổi báo cáo tài chính*
53	414	Quỹ đầu tư phát triển
	4141	*Quỹ đầu tư phát triển*
	4142	*Quỹ nghiên cứu khoa học và đào tạo*
54	415	Quỹ dự phòng tài chính
55	421	Lợi nhuận chưa phân phối
	4211	*Lợi nhuận năm trước*
	4212	*Lợi nhuận năm nay*

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
56	431	Quỹ khen thưởng, phúc lợi
	4311	*Quỹ khen thưởng*
	4312	*Quỹ phúc lợi*
	4313	*Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ*
57	441	Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản
58	451	Quỹ quản lý của cấp trên (dùng cho các TCTy, tập đoàn, liên hiệp...)
59	461	Nguồn kinh phí sự nghiệp (sử dụng cho DN được cấp KPSN)
	4611	*Kinh phí năm trước*
	4612	*Kinh phí năm nay*
60	466	Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ
		Loại 5: Doanh thu
61	511	Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ
	5111	*Doanh thu bán hàng hoá*
	5112	*Doanh thu bán thành phẩm*
	5113	*Doanh thu cung cấp dịch vụ*
	5114	*Doanh thu trợ cấp,trợ giá*
	5117	*Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư*
62	512	Doanh thu nội bộ
	5121	*Doanh thu bán hàng hoá*
	5122	*Doanh thu bán TP*
	5123	*Doanh thu cung cấp dịch vụ*
63	515	Doanh thu hoạt động tài chính
64	521	Chiết khấu thương mại
	5211	*Chiết khấu hàng hoá*
	5212	*Chiết khấu thành phẩm*
	5213	*Chiết khấu dịch vụ*
65	531	Hàng bán bị trả lại
66	532	Giảm giá hàng bán

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
		Loại 6: Chi phí sxkd
67	611	Mua hàng (sử dụng cho phương pháp kiểm kê định kỳ)
	6111	*Mua nguyên, vật liệu*
	6112	*Mua hàng hoá*
68	621	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
69	622	Chi phí nhân công trực tiếp
70	623	Chi phí sử dụng máy thi công
71	627	Chi phí sản xuất chung
	6271	*Chi phí nhân viên phân xưởng*
	6272	*Chi phí vật liệu*
	6273	*Chi phí dụng cụ SX*
	6274	*Chi phí khấu hao TSCĐ*
	6277	*CP dịch vụ mua ngoài*
	6278	*Các chi phí bằng tiền khác*
72	631	Giá thành sản xuất
73	632	Giá vốn hàng hoá
74	635	Chi phí tài chính
75	641	CP bán hàng
	6411	*Chi phí nhân viên*
	6412	*Chi phí vật liệu, bao bì*
	6413	*Chi phí dụng cụ, đồ dùng*
	6414	*Chi phí khấu hao TSCĐ*
	6415	*Chi phí bảo hành*
	6417	*Chi phí dịch vụ mua ngoài*
	6418	*Chi phí bằng tiền khác*
76	642	Chi phí quản lý DN
	6421	*Chi phí nhân viên quản lý*
	6422	*Chi phí vật liệu quản lý*

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
	6423	*Chi phí đồ dùng văn phòng*
	6424	*Chi phí khấu hao TSCĐ*
	6425	*Thuế, phí và lệ phí*
	6426	*Chi phí dự phòng*
	6427	*Chi phí dịch vụ mua ngoài*
	6428	*Chi phí bằng tiền khác*
		Loại 7: Thu nhập khác
77	711	Thu nhập khác
		Loại 8: Chi phí khác
78	811	Chi phí khác
		Loại 9: Xác định kết quả kinh doanh
79	911	Xác định kết quả kinh doanh
		Loại 0: tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán
1	001	Tài sản thuê ngoài
2	002	Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công
3	003	Hàng hóa nhận bán hộ, ký gửi
4	004	Nợ khó đòi đã xử lý
5	007	Ngoại tệ các loại (nguyên tệ)
6	008	Dự toán chi hoạt động
	0081	*Dự toán chi hoạt động thuộc ngân sách Trung ương*
	0082	*Dự toán chi hoạt động thuộc ngân sách địa phương*
7	009	Nguồn vốn khấu hao cơ bản

Phụ lục 2

HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP VỪA VÀ NHỎ

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
		Loại 1: Tài sản lưu động
1	111	Tiền mặt
	1111	*Tiền Việt Nam (Gồm cả ngân phiếu)*
	1112	*Ngoại tệ (Gồm cả vàng, bạc, đá quý nếu có)*
2	112	Tiền gửi Ngân hàng
	1121	*Tiền Việt Nam*
	1122	*Ngoại tệ*
3	121	Đầu tư tài chính ngắn hạn
4	131	Phải thu của khách hàng (Chi tiết theo đối tượng)
5	133	Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ
	1331	*Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá, dịch vụ*
	1332	*Thuế GTGT được khấu trừ của tài sản cố định*
6	138	Phải thu khác
7	141	Tạm ứng (chi tiết theo đối tượng)
8	152	Nguyên liệu, vật liệu (Chi tiết theo yêu cầu QL)
9	153	Công cụ, dụng cụ (Chi tiết theo yêu cầu QL)
10	154	Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (Chi tiết theo yêu cầu QL)
11	155	Thành phẩm (Chi tiết theo yêu cầu QL)
12	156	Hàng hoá (Chi tiết theo yêu cầu QL)
13	157	Hàng gửi đi bán (Chi tiết theo yêu cầu QL)

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
14	159	Các khoản dự phòng
	1591	*Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn*
	1592	*Dự phòng phải thu khó đòi*
	1593	*Dự phòng giảm giá hàng tồn kho*
		Loại 2: Tài sản cố định
15	211	Tài sản cố định
	2111	*TSCĐ hữu hình*
	2112	*TSCĐ thuê tài chính*
	2113	*TSCĐ vô hình*
16	214	Hao mòn tài sản cố định
	2141	*Hao mòn TSCĐ hữu hình*
	2142	*Hao mòn TSCĐ thuê tài chính*
	2143	*Hao mòn TSCĐ vô hình*
17	221	Đầu tư tài chính dài hạn
	2211	*Đầu tư chứng khoán dài hạn*
	2212	*Góp vốn liên doanh*
	2218	*Đầu tư dài hạn khác*
18	229	Dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư dài hạn
19	241	Xây dựng cơ bản dở dang
20	242	Chi phí trả trước dài hạn
		Loại 3: Nợ phải trả
21	311	Vay ngắn hạn
22	315	Nợ dài hạn đến hạn trả
23	331	Phải trả cho người bán

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
24	333	Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước
	3331	*Thuế giá trị gia tăng*
	33311	*Thuế GTGT đầu ra*
	33312	*Thuế GTGT hàng nhập khẩu*
	3332	*Thuế tiêu thụ đặc biệt*
	3333	*Thuế xuất, nhập khẩu*
	3334	*Thuế thu nhập doanh nghiệp*
	3336	*Thuế tài nguyên*
	3337	*Thuế nhà, đất; tiền thuê đất*
	3338	*Các thuế khác*
	3339	*Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác*
25	334	Phải trả công nhân viên
26	335	Chi phí phải trả (3353 Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm)
27	337	Thanh toán theo tiến độ hợp đồng xây dựng
28	338	Phải trả, phải nộp khác
	3381	*Tài sản thừa chờ xử lý*
	3382	*Kinh phí công đoàn*
	3383	*Bảo hiểm xã hội*
	3384	*Bảo hiểm y tế*
	3387	*Doanh thu nhận trước*
	338	*Phải trả khác*
29	341	Vay dài hạn
30	342	Nợ dài hạn
31	343	Trái phiếu phát hành
	3431	*Mệnh giá trái phiếu*
	3432	*Chiết khấu trái phiếu*
	3433	*Phụ trội trái phiếu*

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
		Loại 4: Nguồn Vốn chủ sở hữu
31	411	Nguồn vốn kinh doanh
	4111	*Vốn góp*
	4112	*Thặng dư vốn*
	4118	*Vốn khác*
32	412	Lợi nhuận tích luỹ
33	413	Chênh lệch tỷ giá ngoại tệ
34	415	Các quỹ của DN
	4158	*Quỹ khen thưởng, phúc lợi*
35	419	Cổ phiếu mua lại
36	421	Lợi nhuận chưa phân phối
		Loại 5: Doanh thu
37	511	Doanh thu
38	521	Các khoản giảm trừ doanh thu
	5211	*Chiết khấu bán hàng*
	5212	*Hàng bán bị trả lại*
	5213	*Giảm giá hàng bán*
		Loại 6: Chi phí sxkd
39	611	Mua hàng (sử dụng cho kiểm kê định kỳ - DN thương mại)
40	632	Giá vốn hàng hoá
41	635	Chi phí tài chính
42	642	Chi phí quản lý kinh doanh
		Loại 7: Thu nhập khác
43	711	Thu nhập khác

Số TT	Số hiệu	TÊN TÀI KHOẢN
Loại 8: Chi phí hoạt động khác		
44	811	Chi phí khác
Loại 9: Xác định kết quả kinh doanh		
45	911	Xác định kết quả kinh doanh
Loại 0: Tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán		
1	001	Tài sản thuê ngoài
2	002	Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công
3	003	Hàng hóa nhận bán hộ, ký gửi
4	004	Nợ khó đòi đã xử lý
5	007	Ngoại tệ các loại (nguyên tệ)
7	009	Nguồn vốn khấu hao cơ bản
8	010	Cổ phiếu lưu hành (dùng cho công ty cổ phần)
9	011	Cổ tức, lợi nhuận phải trả (dùng cho công ty cổ phần)

Phụ lục 3

DANH MỤC CÁC VĂN BẢN PHÁP QUY CÓ LIÊN QUAN

Luật Doanh nghiệp - Số 60/2005/QH11 ngày 29 tháng 11 năm 2005

Luật Doanh nghiệp nhà nước số 14/2003/QH11

Luật Hợp tác xã - ngày 26 tháng 11 năm 2003

Luật Phá sản doanh nghiệp - Số 21/2004/QH11 ngày 15 tháng 6 năm 2004

Luật Đầu tư - Số 59/2005/QH11 ngày 29 tháng 11 năm 2005

Nghị định số 02/2000/NĐ-CP ngày 03 tháng 02 năm 2000 về đăng ký kinh doanh

Nghị định số 03/2000/NĐ-CP ngày 03 tháng 02 năm 2000 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Doanh nghiệp

Nghị định 125/2004/NĐ-CP của Chính phủ về sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 03/2000/NĐ-CP ngày 3/2/2000 hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Doanh nghiệp

Nghị định số 50/CP ngày 28 tháng 8 năm 1996 về thành lập, tổ chức lại, giải thể và phá sản doanh nghiệp nhà nước

Nghị định 180/2004/NĐ-CP của Chính phủ về việc thành lập mới, tổ chức lại và giải thể công ty nhà nước

Nghị định số 59/CP ngày 3 tháng 10 năm 1996 ban hành quy chế quản lí tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp nhà nước

Nghị định số 92/Cp ngày 19 tháng 12 năm 1995 về giải quyết quyền lợi của người lao động ở doanh nghiệp bị tuyên bố phá sản

Nghị định số 109/2004/NĐ-CP ngày 2 tháng 4 năm 2004 về đăng ký kinh doanh

Nghị định số 177/2004/NĐ-CP ngày 12 tháng 10 năm 2004 quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Hợp tác xã năm 2003

Nghị định số 187/2004/NĐ-CP ngày 16 tháng 11 năm 2004 về việc chuyển công ty nhà nước thành công ty cổ phần

Nghị định số 48/1998/NĐ-CP ngày 11 tháng 7 năm 1998 của Chính phủ về chứng khoán và thị trường chứng khoán

Nghị định số 64/2002/NĐ-CP ngày 19 tháng 6 năm 2002 của Chính phủ về chuyển doanh nghiệp Nhà nước thành công ty cổ phần.

Nghị định số 128/NĐ-CP của Chính phủ, quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán áp dụng cho lĩnh vực kế toán nhà nước.

Nghị định số 129/NĐ-CP của Chính phủ, quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán áp dụng trong hoạt động kinh doanh.

Nghị định 145/2005/NĐ-CP của Chính phủ về việc sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 63/2001/NĐ-CP ngày 14/9/2005 của Chính phủ về chuyển đổi doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp của tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội thành công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên.

Nghị định 132/2005/NĐ-CP của Chính phủ về thực hiện các quyền và nghĩa vụ của chủ sở hữu nhà nước đối với công ty nhà nước.

Nghị định 80/2005/NĐ-CP của Chính phủ về giao, bán, khoán kinh doanh, cho thuê công ty nhà nước.

Nghị quyết 03/2005/NQ-HĐTP của Hội đồng thẩm phán Toà án nhân dân tối cao về việc hướng dẫn thi hành một số quy định của Luật phá sản.

Nghị định 206/2004/NĐ-CP của Chính phủ về việc quy định quản lý lao động, tiền lương và thu nhập trong các công ty nhà nước

Nghị định 199/2004/NĐ-CP của Chính phủ về việc ban hành Quy chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp khác

Nghị định 153/2004/NĐ-CP của Chính phủ về tổ chức, quản lý tổng công ty nhà nước và chuyển đổi tổng công ty nhà nước, công ty nhà nước độc lập theo mô hình công ty mẹ - công ty con

Nghị định số 24/ 2000/NĐ-CP ngày 31 tháng 7 năm 2000 của Chính phủ hướng dẫn thi hành Luật Đầu tư nước ngoài

Nghị định số 42/CP ngày 8/7/1995 của Chính phủ về Quy chế hành nghề tư vấn pháp luật của Tổ chức luật sư nước ngoài tại Việt Nam.

Thông tư số 73/2003/TT-BTC hướng dẫn quy chế góp vốn, mua cổ phần của nhà đầu tư nước ngoài trong doanh nghiệp Việt Nam.

Thông tư số 01/1998/TT-UBCK ngày 13 tháng 10 năm 1998 của Uỷ ban chứng khoán Nhà nước hướng dẫn Nghị định số 48/1998/NĐ-CP ngày 11-7-1998 về phát hành cổ phiếu, trái phiếu ra công chúng.

Thông tư số 25TC/TCDN ngày 15 tháng 5 năm 1997 của Bộ Tài chính hướng dẫn trình tự, thủ tục và nguyên tắc xử lý tài chính khi giải thể doanh nghiệp Nhà nước.

Thông tư 04/2005/TT-BKH của Bộ Kế hoạch và Đầu tư về việc hướng dẫn trình tự, thủ tục thành lập mới, tổ chức lại, đăng ký kinh doanh và giải thể công ty nhà nước.

Thông tư số 80/2002/TT-BTC ngày 12 tháng 9 năm 2002 của Bộ Tài chính về hướng dẫn bảo lãnh phát hành và đấu giá bán cổ phần ra bên ngoài của các doanh nghiệp Nhà nước thực hiện cổ phần hoá.

Thông tư số 94/2002/TT-BTC ngày 21 tháng 10 năm 2002 của Bộ Tài chính về hướng dẫn xác định chỉ tiêu vốn nhà nước và thu nộp ngân sách để phân loại doanh nghiệp theo Quyết định số 58/2002/QĐ-TTg ngày 26 tháng 4 năm 2002 của Thủ tướng Chính phủ.

Thông tư số 19/2003/TT-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2003 của Bộ Tài chính về Hướng dẫn điều chỉnh tăng, giảm vốn điều lệ và quản lí cổ phiếu quỹ trong công ty cổ phần.

Thông tư 03/2005/TT-BKH của Bộ Kế hoạch và Đầu tư về việc hướng dẫn về nội dung và quy trình xây dựng Điều lệ Tổng công ty do Nhà nước quyết định đầu tư và thành lập và Điều lệ công ty mẹ trong mô hình công ty mẹ - công ty con.

Thông tư 43/2004/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn xử lý lỗ phát sinh từ thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp đến thời điểm doanh nghiệp nhà nước chính thức chuyển thành công ty cổ phần.

Thông tư 42/2004/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn giám sát và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp nhà nước.

Thông tư số 76/2002/TT-BTC ngày 09/09/2002 của Bộ Tài chính hướng dẫn những vấn đề về tài chính khi chuyển DNNN thành Công ty cổ phần.

Thông tư số 40/2004/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán khi chuyển doanh nghiệp nhà nước thành công ty cổ phần.

Thông tư số 55/2002/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam áp dụng cho các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam.

Thông tư số 86/2003/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn mẫu tờ cổ phiếu và sổ chứng nhận cổ đông trong các công ty cổ phần.

Thông tư liên tịch số 48/2002/TTLT-BTC-BNNPTNT ngày 28/05/2002 về hướng dẫn chế độ quản lý tài chính đối với HTX nông nghiệp.

Thông tư số 89/2002/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 4 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Thông tư số 105/2003/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 6 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 165/2002/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Thông tư số 23/2005/TT-BTC của Bộ Tài chính, ngày 30 tháng 03 năm 2005, về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 6 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 234/2003/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Quyết định số 36/2003/QĐ-TTg ngày 11/3/2003 của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành Quy chế góp vốn, mua cổ phần của nhà đầu tư nước ngoài trong doanh nghiệp Việt Nam.

Quyết định số 528-QĐ/BT ngày 13 tháng 6 năm 1995 của Bộ trưởng Bộ Tư pháp về quy chế làm việc của tổ quản lý tài sản và tổ thanh toán tài sản.

Quyết định số 58/2002/QĐ-TTg ngày 26 tháng 4 năm 2002 của Thủ tướng Chính phủ ban hành tiêu chí, danh mục phân loại doanh nghiệp nhà nước và Tổng công ty Nhà nước.

Quyết định 151/2005/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về việc thành lập Tổng công ty Đầu tư và kinh doanh vốn nhà nước.

Quyết định 152/2005/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt Điều lệ tổ chức và hoạt động của Tổng công ty Đầu tư và kinh doanh vốn nhà nước.

Quyết định 155/2004/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về ban hành tiêu chí, danh mục phân loại công ty nhà nước và công ty thành viên hạch toán độc lập thuộc tổng công ty nhà nước.

Quyết định số 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 của Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp.

Quyết định số 1177 TC/QĐ/CĐKT ngày 23/12/1996 của Bộ Tài chính về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Quyết định số 144/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 của Bộ Tài chính về việc sửa đổi, bổ sung chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 về việc ban hành chế độ báo cáo tài chính.

Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 4 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 1).

Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 2).

Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 3).

Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam (đợt 4).

Công văn 2926/TC/TCT của Bộ Tài chính về việc chứng từ, thuế đối với sản phẩm dịch vụ chuyển, góp vốn của doanh nghiệp .

MỤC LỤC

GIÁO TRÌNH
KẾ TOÁN CÔNG TY

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN

Địa chỉ: 207 Đường Giải Phóng, Hà Nội
Điện thoại: (04) 8696407 - 6282483
Fax: (04) 6282485

* * *

Chịu trách nhiệm xuất bản

GS. TS. NGUYỄN THÀNH ĐỘ

Biên tập

ThS. PHẠM THÀNH LONG

Sửa bản in

ĐỖ THỊ NGỌC LAN

Thiết kế bìa

MINH THU

In 3.000 cuốn, khổ 16 x 24 cm, tại Xí nghiệp in Nhà xuất bản Lao động - Xã hội. Giấy phép xuất bản số: 115-2006/CXB/02-12/ĐHKTQD.

In xong và nộp lưu chiểu tháng 4 năm 2006.

Giáo trình

KẾ TOÁN CÔNG TY





Giá: 39.000